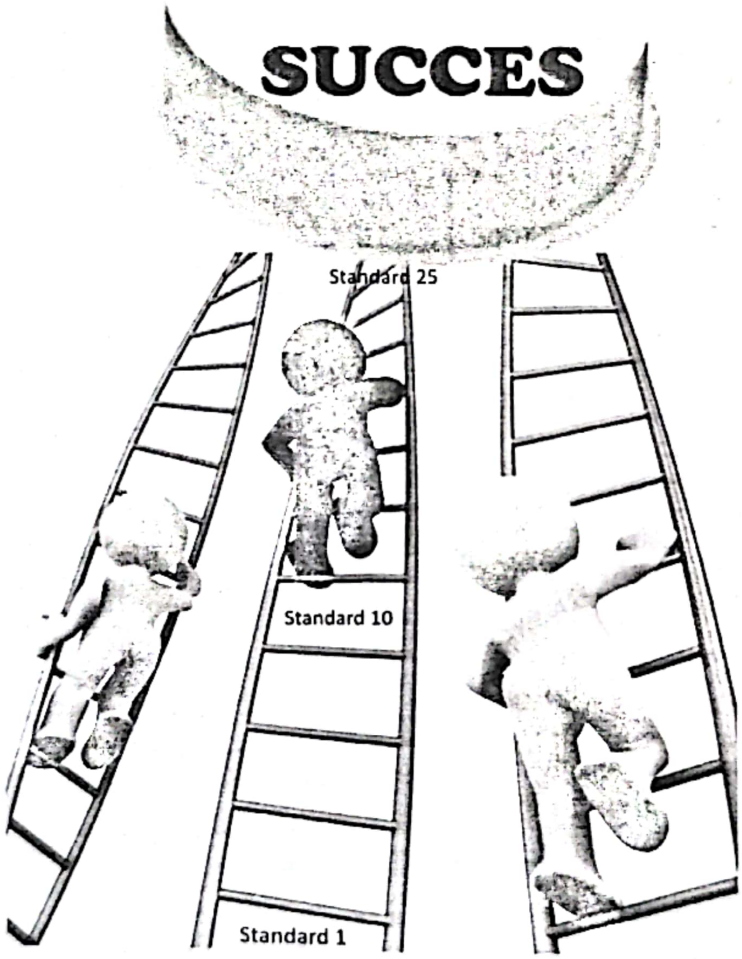
Emil MARE Marius TOMOIALĂ

CONTROLUL INTERN / MANAGERIAL



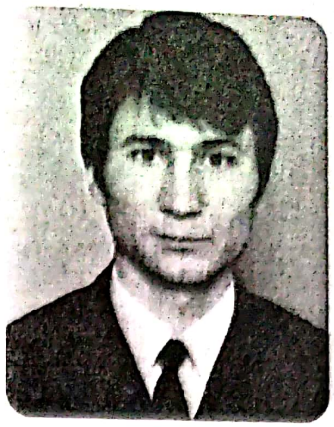
DE CE? CUM?

Editura Stef

Scanned with OKEN Scanner

Emil MARE

Seful Secţiei Audit Intern Cluj din adrul Ministerului Apărării Naţionale. onomist, jurist, doctor în economie şi conferenţiar universitar în domeniul Management economico-financiar şi ntrol financiar.
adru didactic asociat al Academiei Forţelor Terestre „Nicolae Bălcescu" din Sibiu.
pert contabil judiciar, membru al CECCAR şi expert evaluator ANEVAR.



Marius TOMOIALĂ

Auditor intern în Direcţia audit intern din Ministerul Apărării Naţionale.
Preşedinte al Comisiei de Pregătire Profesională în cadrul Asociaţiei Auditorilor Interni din România.
Auditor intern certificat internaţional şi membru al Institutului Auditorilor Interni din S.U.A.
Este preocupat de dezvoltarea auditului intern, a controlului intern/managerial şi a managementului riscului în România.

artea vine în sprijinul managerilor şi angajaţilor din entităţile publice efortul acestora de implementare a standardelor de control intern/managerial.

Autorii oferă o perspectivă clară asupra controlului intern/managerial prezintă etapele ce trebuie parcurse în implementarea celor 25 de andarde care constituie Codul controlului intern/managerial.

Controlul intern managerial reprezintă limbajul comun al oricărui manager re se respectă, pentru asigurarea succesului unei entităţi; include toate ncţiile managementului (organizarea, planificarea, previziunea, coordonarea, controlul), regăsindu-se în toate microstructurile şi activităţile unei organizaţii, fiind, în fapt, o ştiinţă a conducerii.

ISBN 978-606-575-217-7

9 786065 752177

www.editurastef.ro

Scanned with OKEN Scanner

Tehnoredactare: Emil Mare, Marius Tomoială
Editor Ionela-Cristina Răciu
Concepţie şi execuţie grafică a copertei realizate la Editura Stef

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
MARE, EMIL
Controlul intern - managerial / Emil Mare, Marius Tomoială. - Ed. a 2-a, rev. - Iaşi : Stef, 2012
Bibliogr.
ISBN 978-606-575-217-7

I. Tomoială, Marius

65.012.4

Editura şi tipografia STEF
Editură recunoscută de către CNCSIS
700705, Iaşi, Bd. Carol I nr. 8 (în clădirea Academiei Române)
Tel/fax: 0232-216829, Mobil: 0745-236413
e-mail: office@editurastef.ro
web: http://www.editurastef.ro

Scanned with OKEN Scanner

Emil MARE

Marius TOMOIALĂ

CONTROLUL INTERN/MANAGERIAL

DE CE? şi CUM?

Ediţia a II-a, revizuită

Pentru dl. Fântână Neculai
Cu cea mai aleasă considerație

Stef
Iaşi, 2012

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Toate drepturile asupra acestei cărţi aparţin autorilor: Emil MARE şi Marius TOMOIALĂ

Reproducerea integrală sau parţială a textului sau a ilustraţiilor din această carte prin orice mijloc sau în orice formă este posibilă numai cu acordul prealabil scris al autorilor.

NOTĂ: Cartea reprezintă o sursă pragmatică de informare şi un ghid operaţional util pentru manageri, în demersul acestora de implementare şi perfecţionare a controlului intern/managerial în entităţi.

Comenzi la: tel. 0746 02 07 09
e-mail: emilmare.cj@gmail.com

CUPRINS

INTRODUCERE:
CONTROLUL INTERN/MANAGERIAL DE LA PROVOCARE LA NECESITATE... 7

CAPITOLUL 1
CONCEPTUL DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 13

1.1. SINTEZA CAPITOLULUI 1 - CONCEPTUL DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 13
1.2. SCURT ISTORIC PRIVIND CONCEPTUL DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 14
1.2.1. Scurt istoric privind conceptul de control intern/managerial la nivel internațional 14
1.2.2. Scurt istoric privind conceptul de control intern/managerial în România 15
1.2.3. Etapele evoluției controlului intern/managerial în România 20
1.3. NECESITATEA CONTROLULUI INTERN/MANAGERIAL 25
1.4. CONCEPTUL DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 28
1.4.1. Definirea conceptului de control intern/managerial la nivel internațional 28
1.4.2. Definirea conceptului de control intern/managerial în România 31
1.4.3. Comparație între „vechea" arhitectură a sistemelor de control și controlul intern/managerial 40
1.4.4. Supracontrolul (controlul excesiv) 46
1.4.5. Conceptul de asigurare privind atingerea obiectivelor 47

CAPITOLUL 2
CADRUL DE CONTROL COSO 52

2.1. SINTEZA CAPITOLULUI 2 - CADRUL DE CONTROL COSO 52
2.2. NECESITATEA UNUI CADRU DE CONTROL 53
2.3. CADRUL DE CONTROL COSO 54
2.3.1. Controlul Intern – Cadrul Integrat (COSO I) 57
2.3.2. Managementul Integrat al Riscului - Cadrul Integrat (COSO II sau ERM) 61

CAPITOLUL 3
IMPLEMENTAREA STANDARDELOR DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL (EXEMPLE PRACTICE) 73

3.1. SINTEZA CAPITOLULUI 3 - IMPLEMENTAREA STANDARDELOR DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 73
3.2. PREZENTAREA STANDARDELOR DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 74
3.3. COMPARAȚIE ÎNTRE *CODUL CONTROLULUI INTERN/MANAGERIAL* ȘI STANDARDELE DE CONTROL INTERN ALE COMISIEI EUROPENE 77
3.4. COMPARAȚIE ÎNTRE COSO I, COSO II ȘI STANDARDELE DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 82
3.5. IMPLEMENTAREA STANDARDELOR DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 84
3.5.1. Mediul de control 87
3.5.1.1. Implementarea Standardului 1 - *Etica, integritatea* 88
3.5.1.2. Implementarea Standardului 2 - *Atribuții, funcții, sarcini* 93
3.5.1.3. Implementarea Standardului 3 - *Competența, performanța* 96
3.5.1.4. Implementarea Standardului 4 - *Funcții sensibile* 100
3.5.1.5. Implementarea Standardului 5 - *Delegarea* 106
3.5.1.6. Implementarea Standardului 6 - *Structura organizatorică* 109
3.5.2. Performanța și managementul riscurilor 112
3.5.2.1. Implementarea Standardului 7 - *Obiective* 112
3.5.2.2. Standardul 8 - *Planificarea* 119
3.5.2.3. Standardul 9 - *Coordonarea* 122
3.5.2.4. Standardul 10 - *Monitorizarea performanțelor* 124
3.5.2.5. Standardul 11 - *Managementul riscului* 131
3.5.2.6. Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări 146
3.5.3. Informarea și comunicarea 148

Scanned with OKEN Scanner

3.5.3.1. Standardul 12 - *Informarea* 148
3.5.3.2. Standardul 13 - *Comunicarea* 150
3.5.3.3. Standardul 14 - *Corespondența și arhivarea* 152
3.5.3.4. Standardul 16 - *Semnalarea neregularităților* 154
3.5.4. Activități de control *157*
3.5.4.1. Standardul 17 - *Proceduri* 157
3.5.4.2. Standardul 18 - *Separarea atribuțiilor* 163
3.5.4.3. Standardul 19 - *Supravegherea* 166
3.5.4.4. Standardul 20 - *Gestionarea abaterilor* 168
3.5.4.5. Standardul 21 - *Continuitatea activității* 171
3.5.4.6. Standardul 22 - *Strategii de control* 174
3.5.4.7. Standardul 23 - *Accesul la resurse* 179
3.5.5. Auditarea și evaluarea *181*
3.5.5.1. Standardul 24 - *Verificarea și evaluarea controlului* 181
3.5.5.2. Standardul 25 - *Auditul intern* 182

CAPITOLUL 4
REALIZAREA AUTOEVALUĂRII SISTEMULUI DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 188

4.1. SINTEZA CAPITOLULUI 4 - REALIZAREA AUTOEVALUĂRII SISTEMULUI DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL 188
4.2. EVALUAREA STADIULUI DE DEZVOLTARE A SISTEMELOR DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL ÎNAINTE DE MODIFICĂRILE DIN PERIOADA 2010-2011 ALE CADRULUI NORMATIV SPECIFIC ÎN ACEST DOMENIU 189
4.3. IMPACTUL MODIFICĂRILOR ADUSE CADRULUI NORMATIV CARE REGLEMENTEAZĂ CONTROLUL INTERN/MANAGERIAL 197
4.3.1. Impactul modificărilor aduse Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv *198*
4.3.2. Impactul modificărilor aduse Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial *204*
4.4. COMPLETAREA DOCUMENTELOR DE INFORMARE/RAPORTARE PRIVIND DEZVOLTAREA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL (SITUAȚIILE TRIMESTRIALE/ANUALE ȘI RAPORTUL ASUPRA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL) 214
4.4.1. Completarea Situației centralizatoare trimestriale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ____(Capitolul I – Informații generale) *216*
4.4.2. Completarea Situației centralizatoare anuale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II – Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX) *221*
4.4.3. Completarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX *224*
4.4.3.1. Precizări privind elaborarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX 225
4.4.3.2. Completarea Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial 231
4.4.3.3. Completarea Situației sintetice a rezultatelor autoevaluării 273
4.4.3.4. Elaborarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31.12.20XX 278

CAPITOLUL 5
CONTROLUL INTERN/MANAGERIAL - *QUO VADIS?* 285

5.1. SINTEZA CAPITOLULUI 5 - CONTROLUL INTERN/MANAGERIAL - QUO VADIS? 285
5.2. PROPUNERI PENTRU ÎMBUNĂTĂȚIREA CONTROLULUI INTERN/MANAGERIAL 286

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ ȘI SURSE 299

Scanned with OKEN Scanner

INTRODUCERE:
CONTROLUL INTERN/MANAGERIAL DE LA PROVOCARE LA NECESITATE

Cartea de faţă îşi propune să reprezinte un veritabil ghid, atât pentru managerii din entităţile publice cât şi pentru angajaţi, în implementarea şi dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial.

Autorii consideră că, în domeniul controlului intern, literatura de specialitate din ţara noastră este destul de săracă, în condiţiile în care, la nivel internaţional, se accentuează importanţa acestuia în activitatea entităţilor publice şi private. Din această perspectivă, **cartea se doreşte a fi o provocare profesională pentru constituirea unei bogate bibliografii în acest domeniu**, care să adapteze la specificul naţional conceptul de control intern/managerial.

Controlul intern/managerial este universal. Acest concept a cunoscut o răspândire globală, fiind la baza desfăşurării activităţilor oricărei entităţi publice sau private şi sprijinind îndeplinirea obiectivelor stabilite de către management.

Controlul intern/managerial reprezintă limbajul comun al oricui manager care se respectă, pentru asigurarea succesului unei entităţi. De asemenea, în unele ţări cu o economie dezvoltată, controlul intern/managerial a fost impus prin legislaţie[1], fiind prevăzute sancţiuni foarte severe în cazul unor raportări eronate în acest domeniu. Autorii consideră că, în prezent, nu există management fără control intern/managerial, întrucât acest concept reprezintă instrumentul de bază al conducerii pentru sprijinirea îndeplinirii obiectivelor unei entităţi, respectiv pentru exercitarea funcţiilor managementului, mai ales a celei de control.

---

[1] De exemplu, *Legea Sarbanes–Oxley din 2002 (Sarbanes–Oxley Act)* care impune directorilor generali şi directorilor economici ai companiilor listate la bursă în S.U.A. să certifice evaluarea eficacităţii controlului intern privind raportarea financiară (secţiunea 404). Acest act normativ prevede amenzi de până la 5 milioane $ sau 20 de ani de închisoare în cazul unor certificări nesincere. Legi similare cu Sarbanes-Oxley au fost adoptate în Canada şi Japonia (sursa: QFinance - Implementing an Effective Internal Controls System, by Andrew Chambers)

Scanned with OKEN Scanner

Controlul intern/managerial nu înseamnă doar control (activităţi de control). Cea mai frecventă eroare de percepţie a controlului intern/managerial o reprezintă asocierea acestui concept cu o activitate de control/inspecţie. **În drept, controlul intern/managerial include toate funcţiile managementului** (organizarea, planificarea, previziunea, coordonarea, controlul etc.), **fiind în fapt o ştiinţă a conducerii şi acoperind toate aspectele unei organizaţii.**

Pe cale de consecinţă, activitatea de control/inspecţie reprezintă doar un aspect al controlului intern/managerial, inclus în elementul cheie *„Activităţi de control"* din *Codul controlului intern/managerial.*

Având la bază cele menţionate în paragraful anterior, cartea se doreşte a fi şi un manual de bază pentru **studierea disciplinei *„Controlul intern/managerial"***, care, în opinia autorilor, **trebuie să fie inclusă, cel puţin, în orice curriculum universitar din domeniul economic, tehnic, de management şi de administraţie.**

Deşi, termenul actual de control intern/managerial a apărut pentru prima dată prin *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv (modificată şi republicată)*[2], totuşi, autorii apreciază că se manifestă încă un caracter de noutate cu privire la acest concept.

De altfel, încă din preambulul cărţii, intenţionăm să semnalăm evoluţia deosebită parcursă de controlul intern/managerial în România, care a pornit de la o etapă de *provocare (pionierat)*, a trecut printr-o etapă de *dezvoltare* şi ajungând, la momentul cărţii la etapa de *necesitate absolută.*

Considerăm că prima etapă a controlului intern/managerial a fost una de provocare ca urmare a faptului că legislaţia era destul de săracă în detalii cu privire la acest concept, astfel încât managerii, chiar dacă doreau să-l implementeze nu puteau apela decât la buna practică din literatura de specialitate şi din schimburile de experienţă cu alte ţări.

Etapa de dezvoltare a fost marcată de apariţia *Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial*, care a constituit un pas important în domeniul implementării standardelor de control intern/managerial. Astfel, oricine dorea să implementeze un sistem de control intern/managerial avea câteva repere de bază pe care să le urmărească. Autorii apreciază că acest ordin a constituit un instrument util în primul rând pentru auditori, întrucât exista un referenţial faţă de care să fie apreciată evoluţia sistemului de control intern/managerial dintr-o entitate publică.

---

[2] în acest act normativ, iniţial s-a utilizat termenul de "control intern"

Scanned with OKEN Scanner

Etapa de necesitate absolută vine într-un moment în care, se acordă o importanță deosebită acestor sisteme de control intern/managerial, ca urmare a modificării semnificative a cadrului normativ în domeniu și perspectivei managementului de a nu mai dispune de nivelul resurselor dorite, impunându-se realizarea de economii, precum și creșterea eficienței și eficacității.

Unul din cele mai cunoscute acte normative la nivel mondial este *Legea Sarbanes–Oxley din 2002 (Sarbanes–Oxley Act)*. Legea a fost adoptată ca reacție la scandalurile care au afectat mai multe corporații, cum ar fi: Enron, Tyco International, Adelphia, Peregrine Systems și WorldCom. Aceste scandaluri au costat investitorii miliarde de dolari prin prăbușirea cursului acțiunilor acestor companii și au scăzut încrederea publicului în piețele hârtiilor de valoare. Prin urmare, una din măsurile cuprinse în această lege la secțiunea 404 vizează emiterea de către conducerea entității a unui raport referitor la eficacitatea controlului intern privind raportarea financiară.

Una din modificările aduse *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005* prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011* a vizat elaborarea de către conducătorul fiecărei entități publice a unui raport cu privire la sistemul de control intern/managerial. Conform instrucțiunilor de elaborare din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011*, responsabilitatea managerială reprezintă un raport juridic prin care conducerea entității se obligă să îndeplinească obiectivele stabilite entității în condiții de eficiență și legalitate, iar raportul menționat constituie forma oficială de asumare a responsabilității manageriale de către conducătorul entității publice cu privire la sistemul de control intern/managerial.

Prin urmare, autorii consideră că *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005* republicat, reprezintă în fapt echivalentul românesc pentru sectorul public al secțiunii 404 din *Legea Sarbanes–Oxley/2002*.

Cartea este structurată pe trei părți:

– **Partea I: Teoria,** în care sunt prezentate elementele de bază ale controlului intern/managerial, precum și izvorul acestui concept, respectiv cadrul de control COSO (*Comitetul de sponsorizare al organizațiilor)*[3]. Aspectele teoretice au fost prezentate succint, fiind însă absolut necesare pentru înțelegerea conceptului de control intern/managerial;

– **Partea a II-a: Practica,** prezintă aspecte privind implementarea standardelor de control intern/managerial însoțite de exemple, precum și realizarea practică a autoevaluării sistemului de control intern/managerial;

---

[3] în engleză acronimul COSO vine de la *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, mai multe detalii fiind prezentate în capitolul 2

Scanned with OKEN Scanner

– **Partea a III- a: Propunerile**, include câteva sugestii de îmbunătățire formulate de autori cu privire la dezvoltarea controlului intern/managerial.

Având în vedere abordarea eminamente practică a cărții, autorii își exprimă speranța că acest demers publicistic se va dovedi deosebit de util personalului din entitățile publice pentru implementarea conceptului de control intern/managerial și îmbunătățirea activităților.

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA I

TEORIA

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

CONCEPTUL DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL

1.1. Sinteza Capitolului 1 - Conceptul de control intern/managerial

- În România, conceptul de control intern/managerial a fost reglementat pentru prima dată în anul 1999 şi a avut la bază cadrul de control COSO *(Comitetul de sponsorizare al organizaţiilor)*, dezvoltat în Statele Unite ale Americii;
- Pot fi stabilite trei etape principale privind evoluţia controlului intern/managerial în România: etapa de provocare sau de pionierat (1999-2005), etapa de dezvoltare (2005-2010) şi etapa de necesitate absolută (după 2010);
- Controlul intern/managerial nu înseamnă doar control (activităţi de control). În fapt, include toate funcţiile managementului, fiind o artă a conducerii şi acoperind toate aspectele unei organizaţii, nu doar pe cele financiare;
- Controlul intern/managerial vizează progresele înregistrate în îndeplinirea obiectivelor entităţii şi nu executarea de inspecţii sau controale. Activitatea de control/inspecţie reprezintă doar un aspect al controlului intern/managerial, inclus în elementul cheie „Activităţi de control";
- Controlul intern/managerial nu reprezintă un scop în sine ci un instrument/mijloc prin care se furnizează o asigurare cu privire la îndeplinirea obiectivelor entităţii. Prin urmare, este "subordonat" obiectivelor entităţii în sensul că scopul acestuia este de creştere a probabilităţii de îndeplinire a obiectivelor stabilite, precum şi de îmbunătăţire a economicităţii şi eficienţei managementului;
- Controlul intern/managerial reprezintă cea mai avansată formă de exercitare a uneia dintre cele mai importante funcţii a managementului (controlul);
- Orice manager trebuie să conştientizeze importanţa controlului intern/managerial;
- Controlul intern/managerial nu elimină toate erorile şi iregularităţile, dar reprezintă un sistem de alertare timpurie a conducerii cu privire la problemele şi riscurile apărute în îndeplinirea obiectivelor entităţii;
- Costul gestionării unui risc/al unui control nu trebuie să depăşească beneficiile;

Scanned with OKEN Scanner

- Nu există un sistem de control intern/managerial eficace fără un proces de management al riscului (controlul reprezintă o parte a răspunsului la risc). De asemenea, nu există un sistem de control intern "standard" sau "şablon" întrucât obiectivele şi riscurile diferă în fiecare entitate;
- Controlul supradimensionat (supra-controlul) reprezintă o problemă la fel de gravă pentru entitate ca şi lipsa acestuia.

1.2. Scurt istoric privind conceptul de control intern/managerial

1.2.1. Scurt istoric privind conceptul de control intern/managerial la nivel internaţional

În forma cunoscută în prezent, conceptul de control intern/managerial a apărut şi s-a dezvoltat în Statele Unite ale Americii pe fondul iniţiativelor de diminuare a raportărilor financiare frauduloase. Astfel, în perioada anilor '80 au avut loc câteva falimente[4] răsunătoare, iar audierile în cadrul Congresului cu privire la cauzele acestora au vizat posibilitatea evitării lor, printre altele şi prin îmbunătăţirea practicilor de audit. De asemenea, în anul 1985 a fost înfiinţată *Comisia Naţională privind Raportarea Financiară Frauduloasă*[5], cunoscută mai bine sub denumirea de *„Comisia Treadway"* cu misiunea de a identifica cauzele care au determinat raportările financiare frauduloase şi acţiunile pentru reducerea incidenţei acestora.

După ce sistemul de raportare a informaţiilor financiare a fost studiat timp de doi ani (octombrie/1985 – septembrie/1987), în luna octombrie/1987 a fost emis *Raportul Comisiei Naţionale privind Raportarea Financiară Frauduloasă.* În cadrul raportului au fost formulate recomandări[6] care vizau în mod direct controlul intern/managerial şi s-a menţionat necesitatea existenţei unor raportări ale conducerii entităţilor cu privire la eficacitatea controlului intern.

Ca urmare a acestui raport a fost constituit *Comitetul de sponsorizare al organizaţiilor (COSO),* care reprezintă o organizaţie independentă, voluntară, din sectorul privat dedicată îmbunătăţirii calităţii raportării financiare prin promovarea eticii în afaceri, a unor controale interne eficace şi a guvernanţei corporative. În anul 1992, COSO a publicat lucrarea *Controlul Intern – Cadrul Integrat (în engleză: Internal Control – Integrated Framework)*, care a inclus

---

[4] Drysdale Government Securities, Washington Public Power Supply System, Baldwin-United Corp. şi E.S.M. Government Securities conform U.S. Securities and Exchange Commission – *The Treadway Commission Report: Two Years Later*, 1989

[5] în engleză National Commission on Fraudulent Financial Reporting

[6] http://www.sox-online.com/coso_cobit_coso_framework.html

Scanned with OKEN Scanner

diversitatea conceptelor şi definiţiilor privind controlul intern într-un referenţial comun în acest domeniu, acceptat la nivel global.

1.2.2. Scurt istoric privind conceptul de control intern/managerial în România

În ţara noastră, termenul de control intern/managerial a fost reglementat, pentru prima dată, în *Ordonanţa*[7] *Guvernului României nr. 119/1999 privind auditul intern şi controlul financiar preventiv.*

În actul normativ menţionat, controlul intern/managerial era definit ca fiind *„ansamblul măsurilor întreprinse la nivelul unei instituţii publice cu privire la structurile organizatorice, metodele, procedurile şi sistemele de control şi evaluare instituite în scopul: realizării atribuţiilor la un nivel calitativ corespunzător şi îndeplinirii cu regularitate, în mod economic, eficace şi eficient a politicilor adoptate; respectării legalităţii şi a dispoziţiilor conducerii; protejării activelor şi resurselor; efectuării şi menţinerii de înregistrări contabile corecte şi complete; furnizării la timp de informaţii corecte şi complete pentru fundamentarea deciziilor conducerii".*

Controlul intern/managerial era reglementat în forma iniţială a *Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999* la cap. 1 „Dispoziţii generale", **în textul a doar două articole (art. 3 şi 4),** care au rămas nemodificate până la acest moment.

Astfel, la art. 3 erau prezentate obiectivele generale ale controlului intern/managerial:

– *„realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuţiilor instituţiilor publice, stabilite în concordanţă cu propria lor misiune, în condiţii de regularitate, eficacitate, economicitate şi eficienţă;*

– *protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei;*

– *respectarea legii, a reglementărilor şi deciziilor conducerii;*

– *dezvoltarea şi întreţinerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare şi difuzare a datelor şi informaţiilor financiare şi de conducere, precum şi a unor sisteme şi proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice".*

În art. 4 alin. (1) din *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999* erau prezentate obligaţiile conducătorului instituţiei publice în domeniul controlului intern/managerial, în sensul că acesta *„trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea şi perfecţionarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor şi criteriilor de evaluare pentru a*

---

[7] publicată în Monitorul Oficial nr. 430/31.08.1999

Scanned with OKEN Scanner

satisface cerinţele generale şi specifice de control intern". De asemenea, art. 4 alin.(2) din acelaşi act normativ preciza principalele cerinţe privind controlul intern/managerial, respectiv 5 cerinţe generale şi 6 cerinţe specifice.

Aşa cum rezultă din titlul iniţial al ordonanţei, aceasta reglementa, la data emiterii, **auditul intern, controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv** în instituţiile publice, fiecărui domeniu fiindu-i alocat un capitol distinct în textul actului normativ.

Ulterior, reglementarea auditului intern s-a realizat prin *Legea*[8] *nr. 672/2002*, prevederile privind acest domeniu din *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999* fiind abrogate.

Prin *Legea nr. 84/2003* a fost modificată şi completată *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999*, cele mai importante modificări privind controlul intern/managerial vizând următoarele:

– titlul acesteia, care a devenit *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv*;

– scopul, respectiv reglementarea controlului intern şi controlului financiar preventiv la entităţile publice;

– definiţia controlului intern..

Astfel, scopul *Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999* a fost redus la reglementarea controlului intern/managerial şi controlului financiar preventiv. Totodată, prin modificarea din anul 2003 a ordonanţei, controlul intern/managerial a fost redefinit ca fiind *„ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entităţii publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanţă cu obiectivele acesteia şi cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient şi eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele şi procedurile"*.

Redefinirea controlului intern/managerial din anul 2003 aduce conceptul sensibil mai aproape de modul în care este definit controlul intern în cadrul de control COSO.

În tabelul 1.1. sunt prezentate comparativ cele două definiţii ale controlului intern/managerial, înainte şi după modificarea *Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999*, din anul 2003.

Din compararea celor două definiţii se pot constata următoarele aspecte:

– definirea conceptului de control intern/managerial a evoluat de la un *ansamblu de măsuri* la un *ansamblu de forme de control*;

– sfera aplicării s-a extins de la instituţii publice la entităţi publice[9];

---

[8] *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*

[9] entitatea publică include instituţia publică

Scanned with OKEN Scanner

– în ultima definiție se face legătura cu obiectivele entității *(„...în concordanță cu obiectivele entității...")*;

– în definiția actuală se face apel la cei trei „E" *(„...în mod economic, eficient și eficace")*.

Definiția inițială	Definiția actuală
Ansamblul măsurilor întreprinse la nivelul unei instituții publice cu privire la structurile organizatorice, metodele, procedurile și sistemele de control și evaluare, instituite în scopul: realizării atribuțiilor la un nivel calitativ corespunzător și îndeplinirii cu regularitate, în mod economic, eficace și eficient, a politicilor adoptate; respectării legalității și a dispozițiilor conducerii; protejării activelor și resurselor; efectuării și menținerii de înregistrări contabile corecte și complete; furnizării la timp de informații corecte și complete pentru fundamentarea deciziilor conducerii.	Ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile.

Tabelul 1.1. – Definirea controlului intern/managerial în *O.G. nr. 119/1999*

Modificările și completările aduse *Ordonanței Guvernului nr. 119/1999* în perioada 1999-2011, indică pionieratul din țara noastră în domeniul controlului intern/managerial. Astfel, în perioada menționată, ordonanța a fost modificată de peste 8 ori, în tabelul 1.2. fiind prezentată, pe scurt, evoluția acestora.

Ultima modificare importantă a *Ordonanței Guvernului nr. 119/1999* s-a realizat prin *Legea*[10] *nr. 234/2010*. Prin această modificare se statuează, fără echivoc, includerea controlului financiar preventiv în cadrul controlului intern/managerial și se specifică obligația conducătorului fiecărei entități publice de a elabora anual un raport asupra sistemului de control intern/managerial.

Un reper în domeniul dezvoltării controlului intern/managerial în țara noastră îl reprezintă anul 2005, când a fost emis *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial*[11].

Prin acest ordin au fost stabilite 25 de standarde de control intern/managerial având drept scop crearea unui cadru (model) de control

---

[10] *Legii nr. 234 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului României nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv*

[11] publicat în Monitorul Oficial nr. 675/28.07.2005

Scanned with OKEN Scanner

intern/managerial autohton, precum şi a unui sistem de referinţă, faţă de care să fie evaluate sistemele de control intern/managerial dezvoltate de entităţile publice.

Ordinul a reprezentat un instrument deosebit de util, în primul rând pentru auditori, întrucât aceştia dispuneau de un referenţial statuat prin legislaţie, faţă de care puteau să aprecieze evoluţia sistemului de control intern/managerial dintr-o entitate publică.

Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005 prevedea dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial prin elaborarea de programe (planuri) în acest sens, constituirea de structuri cu atribuţii în domeniul coordonării şi îndrumării cu privire la sistemul de control intern/managerial, pregătirea profesională a angajaţilor, atât cu funcţii de execuţie cât şi cu funcţii de conducere, precum şi elaborarea unor informări trimestriale privind aceste sisteme. Ulterior, *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005* a fost modificat prin *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1389/2006*, prin care s-a anexat un model de procedură operaţională.

În tabelul următor prezentăm evoluţia controlului intern/managerial, aşa cum se reflectă în modificările aduse legislaţiei naţionale în domeniu în perioada 1999-2011.

Nr. crt.	Nr. şi denumire act normativ		Data emiterii	Modificări aduse
1	OG 119	privind auditul intern şi controlul financiar preventiv	31.08.1999	Actul normativ iniţial
2	OUG 46	pentru modificarea lit. a) din alin.(3) al art. 7 din OG 119/1999	05.05.2000	Certificarea, însoţită de raport de audit a bilanţului şi contului de execuţie bugetară
3	OG 85	pentru modificarea şi completarea OG 119/1999	29.08.2000	Se prevede că MFP va elabora norme privind controlul financiar preventiv (CFP)
4	OUG 225	pentru modificarea şi completarea OG 119/1999	24.11.2000	Precizări privind salarizarea controlorilor delegaţi
5	OG 72	pentru modificarea şi completarea OG 119/1999	30.08.2001	Modificări cu privire la auditul intern (care devine auditul public intern) şi CFP
6	Legea 132	privind respingerea OG 72/2001	19.03.2002	
7	Legea 141	privind respingerea OG 85/2000	01.04.2002	
8	Legea 149	privind respingerea OUG 46/2000	01.04.2002	
9	Legea 301	pentru aprobarea OG 119/1999	17.05.2002	
10	Legea 672	privind auditul public intern	19.02.2002	Abrogă prevederile privind auditul intern din OG 119/1999

Scanned with OKEN Scanner

11	Legea 84	pentru modificarea şi completarea OG 119/1999	18.03.2003	-din titlu este eliminat auditul -definiţia controlului intern -se aplică entităţilor publice
12	OG 119	privind controlul intern şi controlul financiar preventiv	12.11.2003	Republicare în Monitorul Oficial/12.11.2003
13	OUG 145	pentru modificarea alin.(4) al art. 8 din OG 119/1999	19.12.2007	CFP se va integra, în mod treptat, în sfera răspunderii managerial
14	Legea 234	pentru modificarea şi completarea OG 119/1999	07.12.2010	Prezentate detaliat în capitolul 4 din carte
1	OMFP 946	pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial	04.07.2005	Actul normativ iniţial
2	OMFP 1389	privind modificarea şi completarea OMFP 946/2005	22.08.2006	Model de elaborare a unei proceduri formalizate
3	OMFP 1649	privind modificarea şi completarea OMFP 946/2005	17.02.2011	Prezentate detaliat în capitolul 4 din carte
4	OMFP 946	pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/ managerial la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial.	05.07.2011	Republicare în Monitorul Oficial nr. 469/05.07.2011

Tabelul 1.2. – Evoluţia controlului intern/managerial, reflectată în modificările aduse legislaţiei naţionale în acest domeniu din perioada 1999-2011

După cum se poate observa, reglementarea controlului intern/managerial a cunoscut o evoluţie oarecum sinuoasă, marcată de numeroase acte normative de modificare, completare sau respingere a unor modificări.

La început, centrul de greutate al *Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999* îl reprezenta auditul intern şi controlul financiar preventiv. Ulterior, după cca. 2 ani, auditul intern este reglementat separat, prin *Legea nr. 672/2002*, iar centrul de greutate al ordonanţei îl reprezenta controlul financiar preventiv. Abia prin modificarea din decembrie 2010, se statuează ca scop principal al *Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999* controlul intern/managerial, în care este inclus controlul financiar preventiv.

În ceea ce priveşte *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*, acesta a cunoscut doar două modificări semnificative, în anul 2006 şi 2011, indicând o anumită constanţă în reglementarea standardelor de control intern/managerial.

Scanned with OKEN Scanner

1.2.3. Etapele evoluției controlului intern/managerial în România

În stabilirea acestor etape, autorii s-au bazat pe modificările semnificative aduse cadrului normativ național de reglementare a controlului intern/managerial în România. Pe baza evoluției cadrului normativ și a conștientizării necesității implementării sistemelor de control intern/managerial, autorii au identificat următoarele **etape principale:**

– **etapa de provocare sau de pionierat**, manifestată în perioada anilor 1999-2005;

– **etapa de dezvoltare**, manifestată în perioada anilor 2005-2010;

– **etapa de necesitate absolută**, manifestată după 2010.

Aprecierea noastră privind identificarea perioadei anilor 1999-2005 ca ***etapa de provocare sau de pionierat a controlului intern/managerial în România*** are la bază faptul că legislația era destul de săracă în detalii cu privire la controlul intern/managerial, fiind în vigoare doar *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*, iar reglementarea inițială a conceptului se reducea doar la o definiție și două articole care descriau următoarele elemente:

– definirea controlului intern;

– obiectivele generale ale controlului intern;

– cerințele generale și specifice ale controlului intern.

În plus, cadrul legislativ prezenta diferențiat controlul intern/managerial de controlul financiar preventiv, inducând, uneori, percepția eronată că acestea reprezintă procese distincte din cadrul entității. De aceea, conducătorii entităților, chiar dacă ar fi dorit să implementeze controlul intern/managerial, nu puteau să apeleze decât doar la modele rezultate din buna practică și din schimburile de experiență cu alte țări.

Etapa de provocare (pionierat) s-a caracterizat prin următoarele aspecte:

– numeroase căutări privind înțelegerea și delimitarea clară a conceptului de control intern/managerial în sectorul public autohton;

– existența unor confuzii inerente între concepte sau termeni specifici controlului intern/managerial și cei caracteristici controlului (financiar de gestiune), respectiv inspecției. Un exemplu în acest sens îl reprezintă perceperea eronată a controlului intern/managerial ca fiind diferit de controlul financiar preventiv;

– în general, managementul nu sesiza importanța controlului intern/managerial, astfel încât doar cei mai „curajoși" urmăreau sistematic implementarea unui sistem de control intern/managerial; dar și pentru aceștia demersul de implementare reprezenta o adevărată provocare, întrucât se loveau de întrebarea *„cum ar trebui să procedez pentru a implementa un sistem de control intern/managerial ?"*;

Scanned with OKEN Scanner

– de regulă[12], doar auditorii interni erau preocupaţi de controlul intern/managerial, evaluarea acestor sisteme fiind o responsabilitate de bază al auditului intern. Însă, chiar şi auditorii interni se loveau de sărăcia în reglementarea conceptului, care se corobora cu preocuparea redusă a managementului faţă de controlul intern/managerial, manifestată, în primul rând, pe fondul neînţelegerii acestuia. Astfel, reglementarea insuficientă a controlului intern/managerial făcea, uneori, dificil pentru auditori chiar şi formularea unei recomandări privind implementarea unei proceduri operaţionale, întrucât prima reacţie a managementului era de invocare a lipsei normelor juridice de reglementare[13], iar în cazul acceptării recomandării, auditorii trebuiau să furnizeze un model de procedură pentru elaborare.

Aprecierea noastră privind identificarea perioadei anilor 2005-2010 ca ***etapa de dezvoltare a controlului intern/managerial în România*** are la bază faptul că, emiterea *Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946* a reprezentat un pas major în domeniul dezvoltării controlului intern/managerial în ţara noastră, prin stabilirea unui cadru autohton de control, precum şi a unui sistem de referinţă pentru evaluarea celorlalte sisteme de control din entităţile publice.

Până la ultima modificare semnificativă a cadrului normativ privind controlul intern/managerial, respectiv *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999*, în anul 2010 şi *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*, în anul 2011, principalele elemente prin care se caracteriza controlul intern/managerial, în perioada 2005-2010, erau următoarele:

– cristalizarea, în unele entităţi publice, a sistemelor de control intern/managerial;

– managementul începea să conştientizeze necesitatea controlului intern/managerial, dar gradul de generalitate al standardelor şi lipsa unor ghiduri practice de implementare au temporizat dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial;

– cadrul normativ nu prevedea verificări riguroase privind implementarea sistemelor de control intern/managerial, astfel încât să se statueze clar importanţa acordată acestui concept. De asemenea, prin acelaşi cadru normativ, nu erau impuse sancţiuni în caz de neaplicare/nerespectare a prevederilor privind controlul intern/managerial, aspect ce nu a fost de natură să încurajeze dezvoltarea acestor sisteme în unele entităţi;

– aprobarea *Codului controlului intern/managerial* prin ordin al ministrului finanţelor publice a condus la unele confuzii, întrucât se asocia conţinutul textului acestui act normativ cu activitatea reglementată de

---

[12] reprezintă opinia personală a autorilor

[13] de multe ori se adresa auditorilor întrebarea „unde scrie?"

Scanned with OKEN Scanner

Ministerul Finanţelor Publice. Astfel, în unele cazuri, în mod eronat, s-a considerat că sfera ordinului menţionat este circumscrisă doar activităţilor şi structurilor financiar-contabile;

– de asemenea, nu era clară prevalenţa prevederilor acestui ordin în faţa altor ordine similare emise de alte ministere şi care reglementau controlul. Astfel, se considera că, în domeniul controlului, *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005* are aceeaşi putere ca oricare alt ordin specific emis în acest sens de alt minister sau aflat deja în vigoare;

– în unele entităţi publice au funcţionat, în paralel, structuri şi sisteme de control intern/managerial alături de elemente de control şi inspecţie specifice şi care ţineau de reglementări interne mai vechi (control de gestiune, corpuri de control etc.), fără a fi însă, integrate în ansamblul sistemului de control intern/managerial, respectiv în grupa activităţilor de control;

– apariţia Codului controlului intern/managerial a fost o adevărată *„mană legislativă"* pentru auditorii interni, întrucât dispuneau de un referenţial faţă de care să se raporteze în demersul lor de evaluare a sistemelor de control intern/managerial din entităţile publice;

– în unele cazuri, dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial s-a lovit de o barieră determinată de neaprofundarea conceptului şi neconştientizarea importanţei acestuia.

Perioada de după anul 2010 poate fi considerată *etapa de necesitate absolută a controlului intern/managerial*, marcată de importanţa deosebită acordată sistemelor de control intern/managerial.

Debutul acestei perioade îl reprezintă modificarea semnificativă a cadrului normativ de reglementare a controlului intern/managerial. În acest sens, *Ordonanţa Guvernului României nr. 119/1999* a fost modificată prin *Legea nr. 234/2010*, iar *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005* a fost modificat prin *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1649/2011*, aducându-se clarificări esenţiale în domeniul controlului intern/managerial, de natură să încurajeze dezvoltarea acestui proces în entităţile publice, aspecte ce sunt descrise în capitolul 4 din prezenta lucrare.

Nu în ultimul rând, trebuie amintit momentul în care a apărut această modificare a cadrului legislativ. Astfel, considerăm că, propagarea efectelor crizei financiare şi în ţara noastră, precum şi manifestarea acută a efectelor acesteia au determinat managementul să treacă de la perioada marcată de *„cheltuire a tuturor sumelor alocate pentru a nu pierde fondurile"* la una caracterizată prin *„realizarea de economii pe toate fronturile"*. De aceea, confruntat cu perspectiva de a nu mai dispune de nivelul resurselor dorite, în primul rând, managementul s-a axat pe realizarea de economii, iar apoi şi-a pus tot mai mult problema eficienţei şi eficacităţii activităţilor. Astfel, diferitele

Scanned with OKEN Scanner

entități publice şi private au intrat într-o adevărată competiție pentru accesarea resurselor financiare tot mai limitate, fapt ce a condus, în prezent, la accentuarea orientării pe obiective, rezultate şi performanțe.

În baza celor precizate până acum, prezentăm în tabelul 1.3. evoluția controlului intern/managerial în țara noastră.

Perioada	Etapa de evoluție	Caracteristici principale
1999 - 2005	De provocare (pionierat)	– legislația era destul de săracă în detalii cu privire la controlul intern/managerial – tratarea separată a proceselor de control intern/managerial şi control financiar preventiv – managementul trebuia să apeleze pentru implementarea controlului intern/managerial la modele rezultate din buna practică şi din schimburile de experiență cu alte țări; – numeroase căutări privind înțelegerea şi delimitarea clară a conceptului; – existența unele confuzii inerente între concepte şi termeni specifici controlului intern/managerial cu cei caracteristici controlului financiar de gestiune şi inspecției; – controlul intern/managerial reprezenta o preocupare, în principal a auditorilor interni.
2005 - 2010	De dezvoltare	– cristalizarea sistemelor de control intern/managerial în unele entități publice; – managementul începe să conştientizeze necesitatea controlului intern/managerial; – gradul de generalitate al standardelor şi lipsa unor ghiduri practice de implementare au temporizat dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial; – dezvoltarea controlului intern/managerial nu a fost susținută de prevederea unor sancțiuni în cadrul normativ; – discuții privind prevalența Codului controlului intern în fața ordinelor similare care reglementau controlul; – utilizarea intensivă a *Codului controlului intern* de către auditorii interni pentru evaluarea sistemelor de control intern/managerial din entitățile publice.
2010 –	De necesitate absolută	– clarificarea conceptului; – este statuat rolul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la reglementarea controlului intern/managerial; – întărirea responsabilității manageriale prin emiterea unui raport anual cu privire la sistemul de control intern/managerial din cadrul entității – pot fi comparate entități diferite cu privire la eficacitatea sistemelor de control intern/managerial (detalii în capitolul 4).

Tabelul 1.3. – Evoluția controlului intern/managerial pe cele trei etape

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, în figura 1.1. este prezentată schematic evoluția controlului intern în perioada analizată, atât la nivel intern cât și internațional. Pentru efectuarea comparației, au fost prezentate cronologic principalele acțiuni care au influențat controlul intern/managerial, alegându-se ca reper cadrul de control COSO, care este recunoscut și aplicat la nivel internațional. Mai multe detalii privind cadrul COSO sunt prezentate în capitolul 2 din această carte.

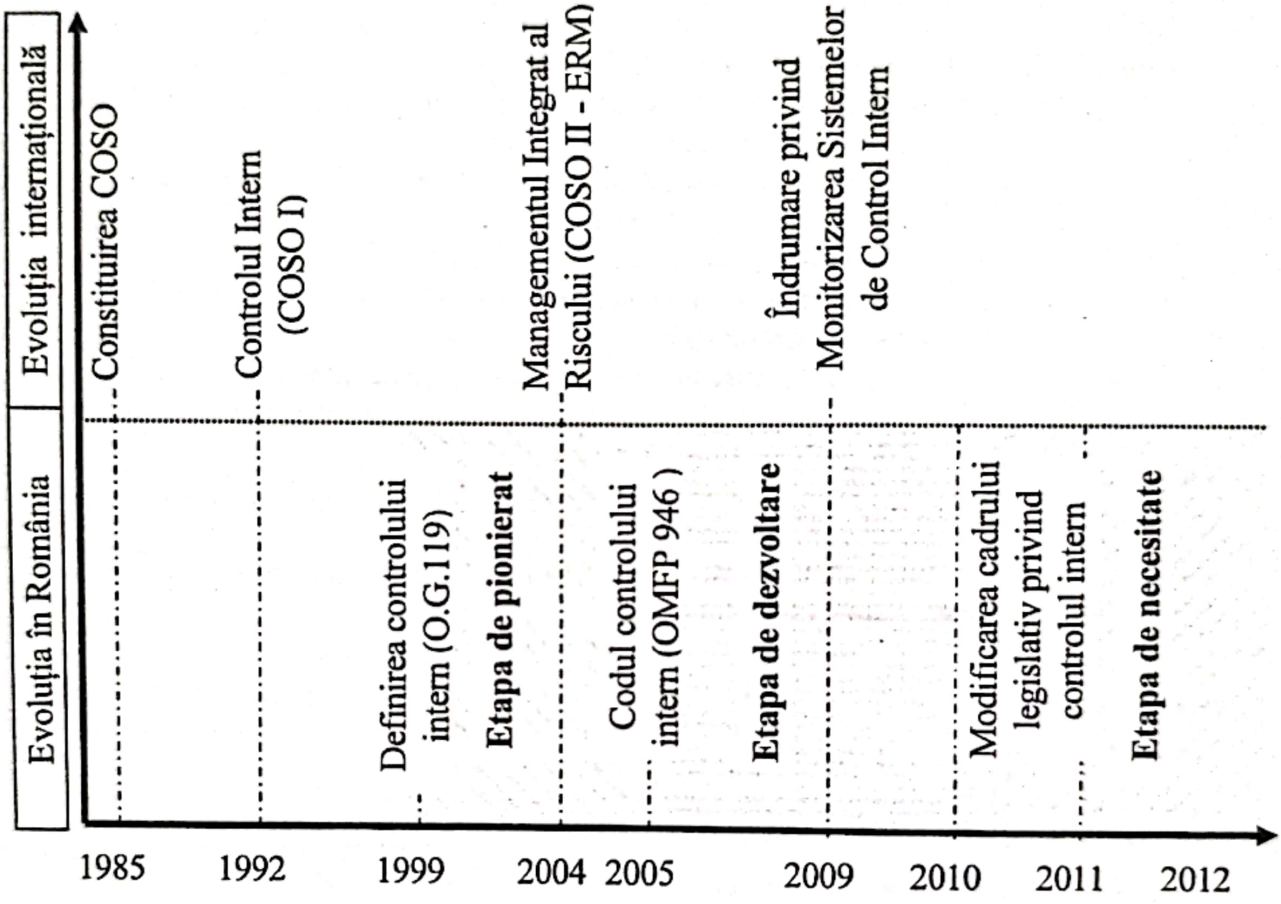


Figura 1.1. – Evoluția controlului intern/managerial

Din figura anterioară, rezultă un decalaj de peste 7 ani între evoluția controlului intern/managerial în entitățile publice din România și cea internațională, luând ca punct de referință cadrul de control COSO, recunoscut la nivel internațional. Astfel, se impune efectuarea unor analize privind necesitatea adaptării cadrului normativ și metodologiei în domeniul controlului intern/managerial pentru a fi în consens cu bunele practici internaționale, îndeosebi cu privire la *Managementul integrat al riscului (COSO II sau COSO ERM)*.

Scanned with OKEN Scanner

1.3. Necesitatea controlului intern/managerial

Orice demers privind implementarea sau dezvoltarea sistemului de control intern/managerial într-o entitate publică trebuie să pornească în mod invariabil de la stabilirea şi înţelegerea necesităţii acestuia. Autorii consideră esenţială parcurgerea acestei etape, întrucât sistemul de control intern/managerial se bazează foarte mult pe acţiunea umană, participarea deplină a angajaţilor entităţii fiind condiţionată de înţelegerea, *ante factum*, a necesităţii controlului intern/managerial.

Pentru înţelegerea necesităţii controlului intern/managerial trebuie să se pornească de la scopul acestuia, respectiv de îndeplinire a obiectivelor stabilite entităţii, precum şi de îmbunătăţire a economicităţii şi eficienţei managementului. Controlul intern/managerial nu reprezintă un panaceu pentru eliminarea tuturor erorilor şi iregularităţilor, dar poate constitui un sistem de alertare timpurie a conducerii referitor la probleme şi riscuri privind îndeplinirea obiectivelor entităţii.

În continuare prezentăm câteva *argumente* privind necesitatea controlului intern/managerial.

Cel mai important argument privind necesitatea controlului intern/managerial este **de ordin normativ**. Astfel, art. 4 din *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999*[14] prevede că fiecare conducător de entitate are obligaţia implementării şi dezvoltării sistemului de control intern/managerial, iar neaplicarea dispoziţiilor menţionate poate implica sancţiuni contravenţionale.

Necesitatea controlului intern/managerial are la bază şi un **argument de ordin istoric**, respectiv angajamentul luat de România în procesul de aderare la Uniunea Europeană. Unul din capitolele care a făcut obiectul negocierilor de aderare a României l-a reprezentat Capitolul 28 *„Control financiar"*. Acest capitol se referă la adoptarea în sectorul public românesc a unor principii de bună practică în domeniul managementului şi controlului financiar, general acceptate la nivel internaţional. În acest sens, un element urmărit în evaluarea sistemelor de control existente în ţările candidate la uniune îl reprezenta implementarea **controlului financiar public intern (CFPI)**[15].

O confuzie frecventă cu privire la CFPI o reprezenta identificarea acestuia cu structura sau conceptul de control financiar din cadrul unei entităţi. În fapt,

---

[14] redăm textul art. 4 alin.(1) din *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999*: *„Conducătorul instituţiei publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea şi perfecţionarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor şi criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerinţele generale şi specifice de control intern/managerial"*

[15] în engleză "public internal financial control"

Scanned with OKEN Scanner

controlul financiar public intern reprezintă ansamblul sistemelor de control existente la nivelul unei țări. În cadrul legislativ, controlul financiar public intern este definit la art. 2 lit. h) din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, ca fiind *„întregul sistem de control intern din sectorul public, format din sistemele de control ale entităților publice, ale altor structuri abilitate de Guvern și din unitățile centrale responsabile cu armonizarea și implementarea principiilor și standardelor de control și audit"*. Raportat la această definiție, menționăm că în țara noastră există două unități centrale responsabile de armonizarea și implementarea principiilor și standardelor de control și audit, respectiv Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) și Unitatea de Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control (UCASMFC), ambele din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Pe cale de consecință, procesul de aderare al României la U.E. a impus adoptarea unui nou tip de management în entitățile publice, care a vizat întărirea responsabilității manageriale și implementarea sistemelor de control intern/managerial. De aceea, putem spune despre necesitatea controlului intern/managerial că a reprezentat o parte a angajamentului *ante* aderare la Uniunea Europeană, ce a fost asumat de România.

Revenind la necesitatea controlului intern/managerial, considerăm că **cel mai important argument este cel de ordin managerial.** Astfel, **sistemul de control intern/managerial include exercitarea adecvată și eficace a tuturor funcțiilor managementului, fiind în fapt o artă a conducerii și acoperind toate aspectele unei organizații.**

Particularizând, se poate observa cu privire la control că reprezintă o funcție de bază în cadrul funcțiilor managementului. Prin funcția de control, orice manager constată abaterile de la obiective și dispune măsuri de remediere.

Literatura de specialitate este foarte diversă în identificarea funcțiilor managementului. Câteva clasificări ale unor autori consacrați privind funcțiile managementului sunt prezentate în tabelul nr. 1.4.

După cum se poate observa, dincolo de diversitatea funcțiilor managementului, controlul se regăsește ca funcție distinctă, la toți autorii consacrați care le-au analizat și definit, fapt ce arată importanța acesteia.

Spre exemplificare prezentăm teoria lui Fayol, potrivit căreia, într-o organizație *„controlul constă în a verifica dacă totul se desfășoară în conformitate cu programul adoptat, cu ordinele date și cu principiile acceptate"*.

Aspectele prezentate ne îndrituiesc să concluzionăm despre control că **reprezintă o funcție *sine qua non* a managementului, fără de care nicio persoană, într-o astfel de poziție, nu-și poate îndeplini atribuțiile. Pe cale de**

Scanned with OKEN Scanner

consecință, controlul intern/managerial reprezintă cea mai avansată formă de exercitare a uneia dintre cele mai importante funcții a managementului (controlul). Totodată, orice manager trebuie să conștientizeze importanța exercitării corespunzătoare a controlului intern/managerial.

Henry Fayol	R.L. Daft	J.L. Massie
1. prevederea 2. organizarea 3. comanda 4. coordonarea **5. controlul**	1. planificarea 2. organizarea 3. conducerea **4. controlul**	1. luarea deciziei 2. organizarea 3. încadrarea angajaților 4. planificarea **5. controlul** 6. comunicarea 7. conducerea
R.A. Thietart	**C. Russu**	**V.M. Peel**
1. planificarea 2. organizarea 3. activarea **4. controlul**	1. previziunea 2. organizarea 3. antrenarea 4. coordonarea **5. controlul**	1. planificarea 2. organizarea 3. implementarea **4. controlul** 5. conducerea

Tabelul 1.4. Funcțiile managementului

Ultimul argument important privind necesitatea controlului intern/managerial vizează **scopul existenței fiecărei entități publice sau private**. În cazul unei entități private, scopul acesteia este ușor de identificat, respectiv obținerea de profit, fiind stabilite obiective și ținte în acest sens. În cazul entităților publice, acest aspect este mai nuanțat, întrucât majoritatea nu vizează obținerea unui profit. Cu toate acestea, fiecare entitate publică urmărește atingerea unui scop, respectiv prestarea unor servicii sau obținerea anumitor rezultate. De exemplu, o primărie poate avea drept scop asigurarea în condiții de calitate a serviciilor specifice administrației publice locale, definindu-și obiective clare în acest sens.

Se consideră că, atunci când managementul nu deține un bun control asupra activităților (nu există implementat sistemul de control intern/managerial) există riscul semnificativ ca obiectivele stabilite să nu fie îndeplinite, respectiv scopul să nu fie atins, fiind chiar amenințată existența sau continuitatea entității în cauză.

De exemplu, o entitate, care nu își stabilește anumite obiective și nu verifică gradul de realizare al acestora prin indicatori de performanță relevanți, are mai puține șanse să-și îndeplinească misiunea sau scopul pentru care a fost

Scanned with OKEN Scanner

înființată, decât alta care aplică aspectele menționate, precum și celelalte elemente componente ale sistemului de control intern/managerial.

De aceea, controlul intern/managerial este necesar pentru a identifica disfuncțiile apărute în realizarea obiectivelor, a ajusta planurile inițiale și a iniția acțiuni corective într-un mod proactiv, care să țină seama de modificarea mediului extern sau intern al organizației.

1.4. Conceptul de control intern/managerial

1.4.1. Definirea conceptului de control intern/managerial la nivel internațional

Încă de la început, pentru înțelegerea conceptului, trebuie să delimităm clar *controlul intern/managerial* de simpla operațiune de verificare, respectiv inspecție. În acest sens, *Codul controlului intern/managerial*[16] menționează clar faptul că *„în contextul principiilor generale de bună practică care compun acquis-ul comunitar, controlului i se asociază o accepțiune mult mai largă, acesta fiind privit ca o funcție managerială, și nu ca o operațiune de verificare. Prin funcția de control, managementul constată abaterile rezultatelor de la obiective, analizează cauzele care le-au determinat și dispune măsurile corective sau preventive ce se impun"*.

Aprehensiunile autohtone în domeniul gestionării fondurilor și patrimoniului, precum și cultura românească în domeniul controlului au determinat asocierea predominantă a acestuia cu activitatea de inspecție/verificare a unor entități și persoane, prin structuri specializate. Față de acest aspect, *Codul controlului intern/managerial* insistă pe faptul că sensul conceptului de control trebuie să depășească abordarea îngustă de verificare și să se refere în fapt la funcția managementului cu aceeași denumire, prin care să se urmărească gradul de realizare a obiectivelor entității.

Conform DEX[17], controlul presupune *„analiza permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații etc. pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire"*. Cu alte cuvinte, controlul poate fi definit ca fiind *un proces de asigurare privind îndeplinirea obiectivelor organizației, în condiții de economicitate și eficiență.* Reprezintă un atribut al managementului și presupune, în principal, măsurarea performanțelor/rezultatelor organizației și compararea nivelului acestora cu țintele și obiectivele stabilite în procesul de planificare, pentru identificarea diferențelor și luarea de măsuri în consecință (corectarea disfuncțiilor sau redefinirea obiectivului/țintei propuse).

---

[16] Aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005, republicat

[17] Academia Română – DEX, ediția a II-a, Editura Univers Enciclopedic, București, 1998

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, conceptul de control intern/managerial depăşeşte sfera îngustă a unei simple operaţii de inspecţie sau verificare, sensul acestuia fiind unul larg, respectiv de *„a deţine controlul”*.

Referitor la definirea conceptului de control intern/managerial, în literatura de specialitate sunt prezentate numeroase definiţii, dar, care, în esenţă descriu aceleaşi elemente caracteristice principale.

În continuare, prezentăm câteva definiţii pe care le-am considerat destul de explicite.

În viziunea Comisiei Europene, *controlul intern reprezintă ansamblul politicilor şi procedurilor concepute şi implementate de către managementul şi personalul entităţii publice, în vederea furnizării unei asigurări rezonabile pentru: atingerea obiectivelor entităţii publice într-un mod economic, eficient şi eficace; respectarea regulilor externe şi a politicilor şi regulilor managementului; protejarea bunurilor şi a informaţiilor; prevenirea şi depistarea fraudelor şi greşelilor; calitatea documentelor de contabilitate şi producerea în timp util de informaţii de încredere, referitoare la segmentul financiar şi de management.*

Conform acestei definiţii, următoarele aspecte reprezintă caracteristici de bază ale controlului intern/managerial:

– tot personalul entităţii are responsabilităţi privind controlul intern/managerial;

– controlul intern/managerial furnizează o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor entităţii;

– managementul entităţii deţine responsabilitatea primară privind implementarea sistemului de controlul intern/managerial.

Conform COSO[18], controlul intern/managerial este definit în sens larg ca fiind *un proces, efectuat de către consiliul de administraţie*[19]*, conducere şi alte persoane din cadrul entităţii, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor acesteia, grupate în următoarele categorii:*

– *Eficacitatea şi eficienţa operaţiunilor;*

– *Fiabilitatea raportării financiare;*

– *Conformitatea cu legile şi regulamentele aplicabile.*

Astfel, în viziunea COSO, controlul intern/managerial este un proces la care participă tot personalul entităţii, având drept scop furnizarea unei asigurări rezonabile privind îndeplinirea obiectivelor acesteia.

---

[18] Comitetul de sponsorizare al organizaţiilor (mai multe detalii sunt prezentate în capitolul 2)

[19] În engleză termenul folosit este *board of directors*

Scanned with OKEN Scanner

INTOSAI[20] defineşte controlul intern/managerial ca fiind *un instrument managerial utilizat pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele managementului sunt îndeplinite.* Definiţia scoate în evidenţă faptul că rolul controlului intern/managerial este de a furniza o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor entităţii, dar şi că sistemul de control intern/managerial nu reprezintă un scop în sine ci un instrument, un mijloc de a creşte probabilitatea îndeplinirii obiectivelor entităţii.

Institutul Auditorilor Interni din Statele Unite ale Americii defineşte controlul intern/managerial[21] ca fiind *orice măsură luată de conducere, consiliu şi alte părţi pentru a gestiona riscurile şi a mări probabilitatea ca obiectivele şi scopurile stabilite să fie atinse. Conducerea planifică, organizează şi direcţionează realizarea unor acţiuni suficiente pentru a furniza o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor şi scopurilor.*

Această definiţie reliefează o caracteristică importantă a conceptului de controlul intern/managerial şi anume faptul că **reprezintă orice măsură luată de conducere pentru a creşte probabilitatea de atingere a obiectivelor.** Astfel, pot fi controale interne (sau instrumente de control intern): o primă acordată unui salariat, trimiterea la un curs de specializare a unui angajat, separarea atribuţiilor, controlul *ex-ante* al operaţiunilor care depăşesc un anumit prag valoric, inventarierea etc.

O altă definiţie a fost emisă de Institutul[22] Canadian al Contabililor Autorizaţi, în anul 1995, potrivit căruia, controlul intern/managerial reprezintă *„ansamblul elementelor unei organizaţii (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura şi sarcinile) care, în mod colectiv, îi ajută pe oameni să realizeze obiectivele entităţii publice, grupate în 3 categorii: eficacitatea şi eficienţa funcţionării, fiabilitatea informaţiilor interne şi externe, respectarea legilor, regulamentelor şi politicilor interne".*

---

[20] INTOSAI: Organizaţia Internaţională a Instituţiilor Supreme de Audit din sectorul public (în engleză "International Organisation of Supreme Audit Institutions"). În ţara noastră, Instituţia Supremă de Audit este Curtea de Conturi.

[21] Standardele pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Glosar), emise de Institutul Auditorilor Interni

[22] în engleză Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), care a emis Criteriile de Control (în engleză criteria of control)

Scanned with OKEN Scanner

1.4.2. Definirea conceptului de control intern/managerial în România

În România, controlul intern/managerial este definit în *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv*[23], republicată, ca fiind *„ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile".*

În tabelul 1.5. sunt prezentate comparativ definițiile controlului intern/managerial din *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*, respectiv din cadrul de control COSO[24]. Menționăm că acest cadrul de control este cel mai cunoscut referențial la nivel internațional în acest domeniu.

Din compararea celor două definiții rezultă următoarele aspecte:

– controlul intern/managerial în viziunea COSO *reprezintă un proces*, pe când în conformitate cu *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999, constituie ansamblul formelor de control dintr-o entitate*;

– conform ordonanței, scopul controlului intern/managerial este *de a asigura administrarea fondurilor în mod economic, eficient și eficace*, pe când în viziunea COSO este de *a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor entității;*

– *asigurarea administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace* nu se referă strict la aspectele financiare ci include toate activitățile desfășurate de entitate, întrucât orice activitate implică un consum de resurse.

Definiția din *O.G. nr.119/1999*	Definiția COSO
Ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile.	Controlul intern reprezintă un proces, efectuat de către consiliul de administrație , conducere și alte persoane din cadrul entității, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor acesteia, grupate în următoarele categorii: – eficacitatea și eficiența operațiunilor; – fiabilitatea raportării financiare; – conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile

Tabelul 1.5. – Definirea controlului intern/managerial în O.G. nr. 119/1999 și de către COSO

[23] art. 2 lit.d) din actul normativ menționat

[24] mai multe detalii privind COSO sunt prezentate în capitolul 2

Scanned with OKEN Scanner

Definiția menționată în ordonanță stabilește o sferă mai restrânsă a controlului intern/managerial față de cea care rezultă din cadrul de control COSO. Afirmația noastră se bazează pe faptul că, așa cum am mai arătat, **controlul intern/managerial nu înseamnă doar activități de control (inspecție, verificare, control) ci include, în fapt, toate funcțiile managementului, fiind o artă a conducerii și acoperind toate aspectele unei organizații, nu doar aspectele financiare.**

Totodată, formularea *„controlul intern/managerial - ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern"* a suscitat unele confuzii între rolul controlului intern/managerial și cel al auditului intern, pe fondul necunoașterii faptului că un obiectiv al auditului intern este acela de evaluare a controlului intern/managerial.

O consecință a acestei confuzii de roluri a reprezentat-o organizarea neadecvată a structurilor de audit intern și a celor de control intern/managerial. Astfel, au fost cazuri în care atribuțiile auditului intern și controlului intern/managerial erau executate de aceeași structură organizatorică. De asemenea, un alt caz s-a manifestat sub forma comasării compartimentelor de audit intern și control în cadrul aceleași structuri organizatorice, de exemplu, sub forma unei Direcții de audit și control (intern). Având în vedere că unul din rolurile de bază ale auditului intern este de a evalua controlul intern/managerial, această comasare organizatorică contravine principiului independenței și obiectivității auditului intern, respectiv de a nu fi implicat în activitățile auditate.

De asemenea, prezentarea separată, în textul ordonanței, a *controlului intern* și a *controlului financiar preventiv* a condus la unele confuzii, anumiți manageri sau factori de decizie din entități considerându-le două elemente distincte. Confuzia a fost eliminată complet abia în anul 2010, prin apariția *Legii nr. 234 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului României nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv.*

În ceea ce privește domeniul controlului intern/managerial, art. 3 din *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999* prezintă obiectivele generale ale acestuia, astfel:

– *„realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor instituțiilor publice, stabilite în concordanță cu propria lor misiune, în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență"*. Acest obiectiv statuează faptul că sistemul de controlul intern/managerial nu reprezintă un scop în sine ci un instrument/mijloc prin care se furnizează o asigurare cu privire la îndeplinirea obiectivelor. De aceea, se consideră despre controlul intern/managerial că este „subordonat" obiectivelor entității în sensul că scopul acestuia este de creștere a probabilității de îndeplinire a obiectivelor stabilite, precum și de îmbunătățire a economicității și eficienței managementului;

Scanned with OKEN Scanner

– *„protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei"*. Astfel, un rol al controlului intern/managerial este de a preveni apariția fraudelor, cheltuielilor neeconomicoase, erorilor etc., respectiv de alertare timpurie a conducerii cu privire la apariția acestor riscuri;

– *„respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii"*. În acest sens, controlul intern/managerial asigură conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile entității, prevenind sancțiunile posibile cauzate de neaplicarea legislației;

– *„dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiare și de conducere, precum și a unor sisteme și proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice"*. Se referă la un rol important al controlului intern, respectiv de asigurare a fluxului de informații interne și externe necesare funcționării entității.

Autorii consideră că aceste obiective generale ale controlului intern/managerial sunt în concordanță cu prevederile cadrului de control COSO, prezentat, mai detaliat, în capitolul 2 al cărții. Astfel, așa cum rezultă din textul actului normativ, obiectivele generale ale controlului intern/managerial urmăresc de fapt sprijinirea îndeplinirii obiectivelor entității publice, grupate în patru categorii.

Prima categorie *„realizarea...atribuțiilor...în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență"* are drept echivalent, în COSO, categoria de obiective definite de entitate cu privire la *„eficacitatea și eficiența operațiunilor"*. Cu alte cuvinte, controlul intern/managerial are ca obiectiv general îndeplinirea atribuțiilor/obiectivelor entității în condițiile respectării celor 3 „E".

Următoarele două obiective generale ale controlului intern/managerial (*„protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei"* și *„respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii"*) au drept echivalent categoria de obiective din COSO referitoare la *„conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile"*. Altfel spus, în viziunea legiuitorului, controlul intern/managerial are ca obiectiv general asigurarea respectării de către entitate a legilor, regulamentelor aplicabile și a deciziilor conducerii (conformitatea).

Ultima categorie, respectiv *„dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiare și de conducere, precum și a unor sisteme și proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice"* are drept echivalent categoria de obiective din COSO definite de entitate cu privire la *„fiabilitatea raportării financiare"*, având chiar o sferă mai largă decât aceasta din urmă.

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, obiectivele generale ale controlului intern/managerial definite în *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*, vizează, în fapt, sprijinirea îndeplinirii obiectivelor entității, fiind în concordanță cu cadrul de control COSO.

La art. 4 alin. (1) din *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*, sunt prezentate obligațiile conducătorului instituției publice în domeniul controlului intern/managerial, în sensul că acesta *„trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern"*.

Pe cale de consecință, legiuitorul a statuat fără echivoc faptul că responsabilitatea primară cu privire la implementarea și funcționarea adecvată a sistemului de control intern/managerial o poartă conducătorul entității.

De asemenea, art. 4 alin.(2) din același act normativ precizează principalele cerințe privind controlul intern/managerial. Astfel, principalele cerințe generale, menționate în ordonanță, sunt următoarele:

– *„asigurarea îndeplinirii obiectivelor generale prevăzute [...] prin evaluarea sistematică și menținerea la un nivel considerat acceptabil a riscurilor asociate structurilor, programelor, proiectelor sau operațiunilor"*. Se observă că prima cerință generală privind controlul intern/managerial se referă la implementarea în cadrul entității a unui proces de managementul riscului, care în fapt reprezintă o condiție *sine qua non* pentru funcționarea sistemului de control intern/managerial;

– *„asigurarea unei atitudini cooperante a personalului de conducere și de execuție, acesta având obligația să răspundă în orice moment solicitărilor conducerii și să sprijine efectiv controlul intern"*. Această cerință are în vedere faptul că întreg personalul, atât de conducere cât și de execuție, trebuie să fie implicat în funcționarea adecvată a controlului intern/managerial. Tonul trebuie dat în primul rând de conducere, care trebuie să promoveze implementarea controlului intern/managerial în entitate și să asigure funcționarea acestuia;

– *„asigurarea integrității și competenței personalului de conducere și de execuție, a cunoașterii și înțelegerii de către acesta a importanței și rolului controlului intern"*. Cerința vizează asigurarea unui mediu adecvat în entitate, favorabil implementării și funcționării sistemului de control intern/managerial prin promovarea integrității, valorilor etice și competenței angajaților. De asemenea, se subliniază necesitatea înțelegerii de către conducere și angajați a conceptului de control intern/managerial, acest fapt fiind o condiție esențială pentru implementarea lui în cadrul entității. În acest sens, se impune o pregătire

Scanned with OKEN Scanner

prealabilă în domeniul controlului intern/managerial, care să vizeze în primul rând conducerea entităților;

– *„stabilirea obiectivelor specifice ale controlului intern, astfel încât acestea să fie adecvate, cuprinzătoare, rezonabile și integrate misiunii instituției și obiectivelor de ansamblu ale acesteia"*. Penultima cerință generală are în vedere faptul că dezvoltarea controlului intern/managerial are la bază un plan (program) ce cuprinde obiective clare asociate dezvoltării sistemului de control intern/managerial din cadrul entității. De asemenea, sistemul de control intern/managerial trebuie adaptat la specificul entității, astfel încât să sprijine îndeplinirea obiectivelor acesteia. Cu alte cuvinte, controlul intern/managerial este *„subordonat"* îndeplinirii obiectivelor entității;

– *„supravegherea continuă de către personalul de conducere a tuturor activităților și îndeplinirea de către personalul de conducere a obligației de a acționa corectiv, prompt și responsabil ori de câte ori se constată încălcări ale legalității și regularității în efectuarea unor operațiuni sau în realizarea unor activități în mod neeconomic, ineficace sau ineficient"*. Ultima cerință generală menționează faptul că sistemul de control intern nu funcționează detașat de activitățile curente ale entității ci trebuie integrat în cadrul acestora pentru realizarea lor în bune condiții.

Totodată, principalele *cerințe specifice* ale controlului intern/managerial menționate în ordonanță, sunt următoarele:

– *„reflectarea în documente scrise a organizării controlului intern, a tuturor operațiunilor instituției și a tuturor evenimentelor semnificative, precum și înregistrarea și păstrarea în mod adecvat a documentelor, astfel încât acestea să fie disponibile cu promptitudine pentru a fi examinate de către cei în drept"*. Această cerință specifică are în vedere, în primul rând, aspectele privind organizarea controlului intern/managerial în cadrul fiecărei entități, dar și asigurarea unei evidențe clare a activităților entității;

– *„înregistrarea de îndată și în mod corect a tuturor operațiunilor și evenimentelor semnificative"*. Se referă la reflectarea în documente a operațiunilor desfășurate pentru a fi disponibile analizei și verificărilor ulterioare;

– *„asigurarea aprobării și efectuării operațiunilor exclusiv de către persoane special împuternicite în acest sens"*. Vizează stabilirea unor mecanisme de control, în special pentru autorizarea operațiunilor de către persoane special desemnate, pentru a evita erorile. De asemenea, prin controlul intern se urmărește delimitarea clară a atribuțiilor și responsabilităților, astfel încât angajații să execute doar operațiunile stabilite;

– *„separarea atribuțiilor privind efectuarea de operațiuni între persoane, astfel încât atribuțiile de aprobare, control și înregistrare să fie, într-o măsură*

Scanned with OKEN Scanner

adecvată, încredințate unor persoane diferite". Se are în vedere, în primul rând, reducerea riscului de apariție a unei fraude sau erori prin evitarea situației ca o persoană să controleze toate etapele semnificative ale unei operațiuni;

– *„asigurarea unei conduceri competente la toate nivelurile"*. Se referă la asigurarea unui mediu propice funcționării entității și obținerii de performanțe prin promovarea valorilor și competenței;

– *„accesarea resurselor și documentelor numai de către persoane îndreptățite și responsabile în legătură cu utilizarea și păstrarea lor"*. Vizează asigurarea pentru angajații entității a accesului la resursele necesare îndeplinirii sarcinilor. De asemenea, se urmărește restrângerea accesului persoanelor la resursele de care nu au nevoie în îndeplinirea sarcinilor, pentru evitarea risipei sau utilizării lor în alte scopuri.

În concluzie, controlul intern/managerial reprezintă mijlocul (instrumentul) prin care conducerea entității dă o asigurare tuturor factorilor interesați (conducerii entităților ierarhic superioare, organelor de audit etc.) cu privire la atingerea obiectivelor în condiții de economicitate, eficiență (respectarea celor 3 "E"[25]) și regularitate.

Schema funcționării sistemului de control intern în cadrul unei entități este prezentată în figura 1.2. Conform acestei scheme, fiecare entitate își stabilește obiectivele pe care și le propune să le îndeplinească. De obicei se stabilesc anumite obiective strategice, care presupun un orizont de timp de realizare de cca. 3-5 ani. Aferent acestor obiective strategice se elaborează și adoptă o strategie de atingere a lor. Pentru fiecare exercițiu financiar sunt stabilite obiective, care, în mod normal prin cumularea realizării lor individuale, trebuie să conducă la îndeplinirea unuia sau mai multor obiective strategice.

Pot fi definite *obiective generale*, care privesc misiunea entității, activitatea entității în ansamblul ei, *obiective derivate*, care privesc activitatea mai multor structuri organizatorice, precum și *obiective specifice*, care privesc, de obicei, activitatea unei singure structuri organizatorice. Aceste obiective trebuie să fie corelate și să formeze un ansamblu coerent, în sensul că prin îndeplinirea obiectivelor specifice și derivate trebuie să se realizeze obiectivele generale. De asemenea, indiferent de modul de formulare a obiectivelor, calitativ sau cantitativ, trebuie stabilite clar rezultate și/sau ținte comensurabile pentru a putea aprecia gradul de îndeplinire a acestor obiective.

Un exemplu de obiectiv poate fi: *„Creșterea gradului de atragere a fondurilor europene"*. Dacă aferent acestui obiectiv nu au fost stabilite clar *rezultate și/sau ținte comensurabile* va fi imposibil de evaluat, pe parcursul și la

---

[25] cei 3 „E" – economicitate, eficiență, eficacitate. Ultimul se referă la îndeplinirea obiectivelor

Scanned with OKEN Scanner

finele exercițiului financiar, îndeplinirea lui. Astfel, atragerea de fonduri europene în valoare de 1 milion de euro poate fi socotită acceptabilă pentru anumite persoane, dar insuficientă pentru altele. De aceea, într-un document de planificare, fiecare obiectiv trebuie să fie însoțit de rezultate și/sau ținte comensurabile. În acest sens, dacă pentru obiectivul *„Creşterea gradului de atragere a fondurilor europene"* se stabileşte ca țintă valoarea de 20 milioane euro (ce poate fi defalcată pe trimestre), este facilitată urmărirea îndeplinirii în timp a îndeplinirii acestui obiectiv.

Revenind la schema menționată, se poate observa că obiectivele pot fi grupate în cele trei categorii, fără însă a fi obligatorie existența tuturor categoriilor, astfel:

– *eficacitatea și eficiența funcționării*, care vizează performanțele entității;

– *fiabilitatea informațiilor interne și externe*, care se referă la raportările financiare și operaționale întocmite;

– *conformitatea cu legile, regulamentele si politicile interne*, categorie care are în vedere respectarea cadrului normativ aplicabil.

În cadrul etapei de *planificare* se urmărește realizarea corelației *obiective – activități – resurse alocate*. În acest sens, pentru fiecare obiectiv trebuie stabilite activitățile necesare îndeplinirii lui, iar pentru fiecare activitate vor fi alocate resursele aferente. Principala eroare care poate apărea este în momentul în care, după stabilirea obiectivelor și a resurselor necesare prin proiectul de buget, în bugetul final sunt alocate sume în plus sau de multe ori în minus față de cele din proiectul de buget, fără însă ca obiectivele și țintele să fie revizuite în consecință. De aceea, în cazul modificării nivelului resurselor alocate, în mod obligatoriu, entitatea trebuie să redefinească obiectivele și rezultatele (țintele) propuse.

În cadrul *organizării*, activitățile stabilite sunt transpuse în atribuțiuni și sarcini elementare, care sunt stabilite, spre efectuare, componentelor structurale ale entității publice, respectiv posturilor și compartimentelor. În cazul în care se impune, structura organizatorică a entității trebuie adaptată/reproiectată pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite în condiții de economicitate și eficiență.

Asupra obiectivelor stabilite pot interveni *două categorii de evenimente: riscuri și oportunități*. Riscurile pot afecta îndeplinirea obiectivelor, iar oportunităților pot contribui la realizarea lor mai rapidă. Prin intermediul sistemului de control intern, managementul trebuie să identifice riscurile și oportunitățile semnificative și să stabilească măsuri de gestionare (pentru riscuri) sau de valorificare (pentru oportunități).

Pentru asigurarea desfășurării în bune condiții a activităților în cadrul diferitelor compartimente ce formează structura organizatorică, sunt definite

Scanned with OKEN Scanner

proceduri. Acestea reprezintă algoritmul ce trebuie urmat în realizarea sarcinilor şi activităţilor.

Cele mai utilizate răspunsuri la risc sunt *activităţile de control*. Se face distincţia de controlul perceput ca formă de verificare, întrucât în cadrul entităţii activităţile de control se manifestă predominant sub forma autocontrolului, controlului în lanţ (pe faze ale procesului) şi a controlului ierarhic. Din punct de vedere al momentului în care se exercită, controlul poate fi concomitent), ex-ante şi ex-post.

Activităţile de control curente includ: observarea, compararea, aprobarea, raportarea, coordonarea, verificarea, analiza, autorizarea, supervizarea, examinarea, separarea funcţiunilor şi monitorizarea. După cum se poate observa, aceste activităţi de control sunt obligatorii, fiind integrate în activitatea zilnică a fiecărei persoane şi nu presupun structuri de control specializate sau întocmirea unor acte de control. Totuşi, nu sunt excluse formele de control specializate, efectuate de structuri de control constituite anume în acest sens (exemple: control de gestiune, corpuri de control), însă *acestea au un caracter opţional* fiind implementate doar dacă conducerea le consideră necesare şi beneficiile obţinute exced cheltuielilor implicate. Aceste structuri/forme de control specializate trebuie să-şi desfăşoare activitatea conform unor planuri bazate pe riscuri.

Prin intermediul sistemului de control intern/managerial, conducerea primeşte periodic rapoarte privind performanţele entităţii, respectiv gradul de îndeplinire a obiectivelor stabilite. Dacă se constată abateri de la rezultatele/ţintele propuse, conducerea poate decide fie reformularea obiectivelor, fie măsuri de corectare a deficienţelor care au determinat aceste abateri.

În urma funcţionării entităţii sunt obţinute anumite rezultate şi un impact asociat obiectivelor propuse, de care beneficiază societatea în general sau anumite segmente ale acesteia şi care sunt urmărite, pe lângă conducere şi de alţi factori interesaţi, cum ar fi: salariaţi, furnizori, mass-media etc.

Scanned with OKEN Scanner

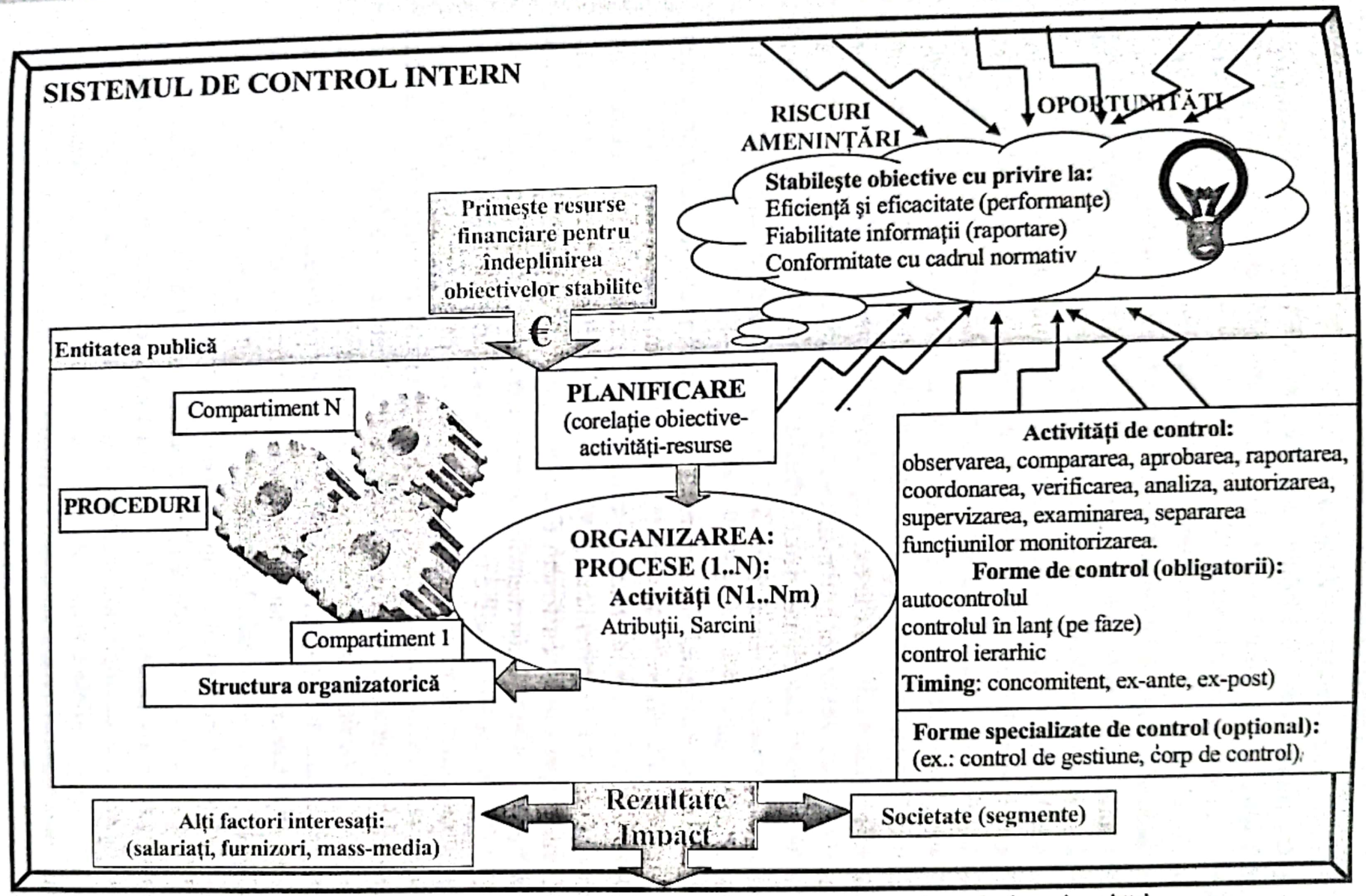


Figura 1.2. – Schema funcţionării sistemului de control intern în cadrul unei entităţi

Scanned with OKEN Scanner

1.4.3. Comparație între „vechea" arhitectură a sistemelor de control și controlul intern/managerial

Un aspect foarte important în implementarea unui sistem funcțional de control intern/managerial îl reprezintă înțelegerea diferențelor dintre acesta și abordările anterioare ale controlului.

Considerăm deosebit de importantă prezentarea comparației între cele două sisteme de control, în contextul în care, pe fondul neînțelegerii principiilor fundamentale ale controlului intern/managerial, se manifestă numeroase erori care afectează funcționalitatea acestuia în cadrul entităților.

Astfel, atunci când responsabilii de controlul intern/managerial sunt persoane cu experiență în vechea arhitectură a controlului, acestea încearcă să translateze, în cadrul sistemului de control intern/managerial, principiile cu care sunt foarte familiare din sistemele anterioare de control. În acest mod, singura modificare importantă care apare rezidă doar în denumirea sistemului, prin înlocuirea termenului vechi (de exemplu, corp de control sau control financiar de gestiune) cu cel de control intern/managerial, dar cu păstrarea intactă a practicilor și abordărilor anterioare. Prin urmare, pot fi generate confuzii în rândul personalului entității, afectând funcționalitatea controlului intern/managerial.

De aceea, în preambulul acestei comparații între sistemul de control anterior și controlul intern/managerial, subliniem faptul că, în primul rând există o *diferență clară de mentalitate*. Cu alte cuvinte, pentru implementarea unui sistem de control intern/managerial, în primul rând trebuie schimbată mentalitatea personalului cu funcții de conducere și de execuție, cu privire la acest concept. Dacă managementul este conștient de exercitarea funcției de control, utilizează sistemul de control intern/managerial ca un instrument de bază pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite și nu percepe controlul ca pe o funcție ce se realizează „în mod externalizat", respectiv de către persoane din afara entității, atunci există premisele schimbării de mentalitate. De asemenea, o altă problemă de mentalitate, caracteristică mai ales spațiului nostru balcanic, o reprezintă tendința managementului de a nu raporta problemele și disfuncțiile cu care se confruntă. Tendința de evitare a raportării deficiențelor și dificultăților, mai ales când rezolvarea depășește posibilitățile entității, nu conduce decât la agravarea sau amânarea lor.

Trebuie menționat faptul că în societatea noastră a fost implementată o puternică cultură a controlului, care a evoluat de-a lungul timpului. De aceea, menționăm faptul că implementarea controlului intern/managerial nu debutează într-un mediu lipsit de control. Sistemele de control intern implementate vor prelua punctele tari cristalizate în abordările anterioare ale controlului și vor urmări dezvoltarea doar acelor aspecte care sunt incipiente.

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, precizăm faptul că *această comparaţie nu are rolul de a minimiza importanţa sistemului de control anterior şi nici nu urmăreşte să tragă concluzia că actualul sistem de control este mai bun decât cel anterior.* Rolul comparaţiei este pur şi simplu de a scoate în evidenţă ce aduce nou acest control intern/managerial în raport cu practica anterioară a societăţii noastre în domeniul controlului. Prin urmare, comparaţia nu se doreşte a fi o pledoarie pentru superioritatea controlului intern/managerial, o astfel de concluzie nefiind posibilă decât după ani de aplicare a acestui concept.

În primul rând, prin această comparaţie intenţionăm să atragem atenţia asupra unor posibile erori, îndeosebi a celor care consideră că au implementat controlul intern/managerial, dar, în fapt, au preluat doar denumirea şi aplică în continuarea mijloacele şi elementele abordării anterioare a controlului. Nu în ultimul rând, menţionăm că noua abordare a controlului nu o exclude pe cea anterioară, ci o include, însă la un alt nivel. Astfel, abordarea anterioară reprezintă în fapt doar parte a unuia dintre cele cinci elemente cheie ce compun controlul intern/managerial, respectiv *activităţile de control.*

Principalele deosebiri între cele două abordări ale controlului, caracteristice specificului nostru, pot fi sintetizate în tabelul 1.7.

Prima deosebire importantă rezultă dacă se analizează comparativ vechiul sistem de control cu sistemul de control intern/managerial din punct de vedere al personalului implicat în acest domeniu. În abordarea veche, controlul era efectuat de persoane specializate (inspectori, controlori etc.). Acest fapt nu asigura o responsabilizare a angajaţilor, aceştia evitând, pe cât posibil şi chiar detestând uneori activităţile de control, tocmai pentru că erau subiecţii controlului. Prin urmare, controlul era apanajul unor persoane specializate din entitate sau din afara acesteia, vizând în general angajaţii. În consecinţă, funcţia de control a managementului entităţii era de multe ori una atrofiată, întrucât se baza pe controlul „extern" al entităţii.

În antiteză, deşi controlul intern/managerial nu exclude existenţa unui personal specializat în control (controlori, inspectori etc.), acest fapt nu este o regulă în sensul că se materializează doar dacă managerul consideră că este absolut necesar.

De altfel, în *Codul controlului intern/managerial*[26], se precizează că activităţile de control *curente* includ: observarea, compararea, aprobarea, raportarea, coordonarea, verificarea, analiza, autorizarea, supervizarea, examinarea, separarea funcţiunilor şi monitorizarea. Cu alte cuvinte, controlul

---

[26] Paragraful 2 al *„Activităţilor de control"* de la pct. 1 *„O nouă abordare a controlului intern/managerial"*

Scanned with OKEN Scanner

intern/managerial presupune implicarea personalului din organizație în cadrul activităților zilnice desfăşurate de acesta.

ATRIBUT	VECHIUL SISTEM DE CONTROL	SISTEMUL DE CONTROL INTERN
Personalul participant	Efectuat de persoane specializate (inspectori). Nu asigură responsabilizarea angajaților, care sunt vizați de control	Participă tot personalul din organizație. Stabilirea de persoane specializate este opțională şi limitată
Tipologia controalelor/ activităților de control	Controale standard în fiecare entitate stabilite prin norme, unele naționale (aportul managerului era redus)	Portofoliu "nelimitat" de controale interne (aportul managerului este determinant)
Tipul controlului	Predomina controlul extern entității	Predomină controlul intern
Sfera controlului	Controlul orientat strict pe legalitate	Controlul orientat pe îndeplinirea obiectivelor (legalitatea în subsidiar)
Rolul controlului	Rol punitiv (identificare şi pedepsire vinovați - amendarea lor)	Rol predominant preventiv, accentul se pune pe raportarea deficiențelor şi implementarea la termen a măsurilor de corectare şi prevenție
Cultura care stă la baza sistemului de control	Cultura controlului pornea de la concepția că cei vizați au greşit (dominată de greşeală, respectiv cultură a "suspiciunii")	În noua cultură a controlului contează atingerea obiectivelor; se acordă o mai mare autonomie managerilor; creşte însă responsabilitatea managerială pentru rezultatele obținute (cultură a responsabilității)
Semantica	A controla (inspecta)	A deține controlul
Abordarea față de riscuri	Nu era orientat pe gestionarea riscurilor (naivitate față de risc)	Stabileşte prioritizat răspunsul la risc
Costurile şi eficiența controlului	Nu se urmărea costul controlului	Costul controlului nu trebuie să depăşească beneficiile

Tabelul 1.6. Comparație între vechea arhitectură a sistemelor de control şi controlul intern/managerial

Scanned with OKEN Scanner

Totodată codul prevede că în afara activităților de control integrate în linia de management, *pot fi* organizate controale specializate, efectuate de componente structurale anume constituite (comisii, compartimente de control etc.), a căror activitate se desfăşoară în baza unui plan conceput prin luarea în considerare a riscurilor.

Cu alte cuvinte, aici se poate observa o deosebire importantă între cele două abordări ale controlului, şi anume faptul că în cadrul abordării anterioare predominau controalele specializate, iar cele integrate în linia de management erau minimizate, fiind în antiteză cu sistemul de control intern/managerial, care estompează aceste controale specializate, accentuând rolul controlului intern entității. În plus, în cazul în care se păstrează controalele specializate, acestea se desfăşoară pe baza analizei riscurilor, în sensul că au în vedere activitățile şi obiectivele care prezintă riscuri semnificative şi implicit se asigură o justificare din punct de vedere al costurilor.

În concluzie, în cadrul controlului intern/managerial participă tot personalul din organizație, iar stabilirea de persoane specializate pentru efectuarea activităților de control este opțională şi limitată în funcție de riscuri.

În ceea ce priveşte tipologia controalelor (activităților de control) caracteristice fiecărei abordări analizate, se poate constata că, în cazul abordărilor anterioare existau controale standard în fiecare entitate impuse de regulă prin norme, unele naționale, astfel că aportul managerului era foarte redus. În cazul controlului intern/managerial, managementul entității dispune practic de un portofoliu "nelimitat" de controale interne. Astfel, aportul managerului este determinant, fiind limitat doar de constrângerile de natură financiară (orice control stabilit implicând beneficii care trebuie să justifice costurile).

În concluzie, prin controlul intern/managerial s-a eliminat standardizarea controlului, amplificând aportul managementului prin punerea la dispoziția acestuia a unui portofoliu "nelimitat" de controale interne.

Referitor la tipul de control, în abordarea veche predomina controlul extern entității, în sensul că se stabileau structuri specializate de control la nivelul organizației care efectuau aceste activități de inspecție şi control. Cum conducătorul fiecărei organizații acorda o atenție deosebită acestui tip de control pe care l-am denumit „extern" entității, putem vorbi de o externalizare, respectiv o delegare, voluntară sau nu, a funcției de control a managementului. Astfel, managerul entității acorda o atenție deosebită rezultatelor controlului extern al entității, respectiv cel exercitat de structura de specialitate a organizației. În cazul controlului intern/managerial, chiar denumirea indică

Scanned with OKEN Scanner

faptul că acest tip de control reprezintă apanajul managerului, respectiv al entității.

De aceea, putem concluziona că vechea abordare a controlului determina o delegare sau externalizare a funcției de control a managementului către structuri specializate din organizație, astfel că vorbim de un control extern entității, pe când sistemul de control intern/managerial evită acest fapt, insistând pe „axioma" că managerul entității este cel care deține responsabilitatea primară cu privire la controlul intern/managerial.

În ceea ce privește sfera controlului, în vechea abordare, aceasta era orientat strict pe legalitate. Astfel, se urmărea dacă legislația și normele au fost respectate, iar cazurile de încălcare erau sancționate cu amendă sau și mai drastic, dacă era cazul. Rareori erau situații în care abordarea controlului punea accent pe eficiență și eficacitate, care presupun comparații și raționamente, fiind mai facilă constatarea neaplicării unei reglementări. Prin urmare și orientarea managementului viza în primul rând legalitatea și arareori eficiența și eficacitatea.

În cazul controlului intern/managerial, accentul se pune pe îndeplinirea obiectivelor. Nu înseamnă că aspectele de legalitate sunt ignorate ci doar faptul că acestea reprezintă doar una dintre cele 3 dimensiuni vizate de controlul intern/managerial. Astfel, *Codul controlului intern/managerial* precizează faptul că obiectivele unei entități publice pot fi grupate în trei categorii:

– *eficacitatea și eficiența funcționării*, care vizează obiectivele entității cu privire la misiunea acesteia și la utilizarea eficientă a resurselor;

– *fiabilitatea informațiilor interne și externe*, care se referă la acuratețea și sinceritatea informațiilor difuzate către terți prin raportările financiare, precum și cele legate de ținerea unei contabilități adecvate;

– *conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne*, categorie care cuprinde obiectivele legate de asigurarea că activitățile entității publice sunt în conformitate cu cadrul normativ aplicabil.

Prin urmare, fiecare entitate își poate stabili obiectivele grupate în 3 categorii, care vizează performanțele entității, raportările financiare și conformitatea cu cadrul normativ aplicabil. Astfel, din aceste categorii de obiective doar una vizează legalitatea (respectarea tuturor reglementărilor aplicabile), celelalte două vizând realizările/performanțele entității și modul de raportare al rezultatelor.

În concluzie, controlul intern/managerial realizează o lărgire a sferei acestuia de la verificarea doar a aspectelor privind respectarea prevederilor normative aplicabile la cele legate de îndeplinirea obiectivelor stabilite, care, presupun însă legalitatea în subsidiar.

Scanned with OKEN Scanner

Referitor la rolul controlului, abordarea veche consacra un rol eminamente punitiv, de verificare ex-post, axat pe identificarea şi pedepsirea celor care se făceau vinovaţi de încălcarea cadrului normativ, în unele cazuri existând chiar norme pentru amenzi. În abordarea nouă, controlul intern/managerial deţine un rol predominant preventiv, accentul fiind pus pe prevenirea apariţiei/repetării erorilor, raportarea punctelor slabe şi deficienţelor, pentru care să se implementeze, la termenul stabilit, măsurile de corectare. Cu alte cuvinte, rolul vechi al controlului era de identificare a deficienţelor şi stabilire a vinovaţilor, pe când noul rol al controlului intern/managerial este de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor entităţii.

Concluzionând, putem afirma că se urmăreşte un rol de asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor şi nu unul punitiv, iar prin noua abordare, controlul intern/managerial a redat ordinea firească a acestuia, respectiv prevenire şi apoi detecţie (şi nu invers).

Dimensiunea culturală a influenţat semnificativ abordarea controlului. Astfel, vechea cultură a controlului era una a suspiciunii şi pornea de la concepţia că cei vizaţi au greşit (dominată de greşeală, respectiv cultură a „suspiciunii"). Noua cultură a controlului este una a responsabilităţii, în care contează atingerea obiectivelor; se acordă o mai mare autonomie managerilor, dar creşte responsabilitatea conducerii pentru rezultatele obţinute (cultură a responsabilităţii).

De aceea, concluzionăm că abordarea controlului intern/managerial a anulat cultura suspiciunii cu una a responsabilităţii manageriale.

O problemă deosebită în înţelegerea diferenţelor dintre cele două abordări se referă la partea semantică a termenilor. Astfel, terminologia românească atribuie termenului de control înţelesul de a inspecta/a controla, de regulă, prin intermediul structurilor specializate. Astfel, pentru oricine, utilizarea termenului de control presupunea în fapt verificarea activităţilor unei persoane de către alte persoane. În antiteză, terminologia vestică atribuie termenului control[27] sensul de a deţine controlul, fapt ce denotă responsabilitatea managementului în acest caz.

În concluzie, semantica românească diferă de cea de origine occidentală cu privire la termenul de control. Controlul intern/managerial consacră un nou sens al cuvântului „a controla", respectiv cel de „deţinere a controlului de către management", sensul anterior de a verifica/a inspecta prin structuri specializate fiind estompat.

Referitor la riscuri, diferenţa dintre cele două abordări privind controlul este foarte clară. Abordarea anterioară a controlului nu era orientată pe

---

[27] To control (în engleză)

Scanned with OKEN Scanner

managementul riscurilor, termenul consacrat în literatura de specialitate pentru această situație fiind de „naivitate față de risc". Astfel, controlul nu avea la bază o analiză a riscurilor pentru a orienta resursele limitate pe riscurile cele mai mari, ci se orienta preponderent pe aspectele de legalitate. În noua abordare, controlul intern/managerial pornește de la obiectivele stabilite, identifică riscurile semnificative asociate acestora și stabilește prioritizat răspunsurile la aceste riscuri.

Prin urmare, controlul intern are un rol proactiv, eliminând naivitatea față de risc prin gestionarea eficace a riscurilor ce pot afecta îndeplinirea obiectivelor entității.

Nu în ultimul rând trebuie menționate diferențele la nivelul costurilor și al eficienței controlului. Astfel, vechea abordare nu urmărea costul, existând cazuri de imputare a unor pierderi de 5 lei (RON) în condițiile în care costul controlului și cercetării au depășit de câteva zeci de ori această sumă. În abordarea controlului intern/managerial, costul controlului nu trebuie să depășească beneficiile. Acest aspect trebuie avut în vedere atunci când unii manageri au tendința să impună dictonul *"nicio greșeală"*, fapt ce poate genera costuri nejustificate.

În concluzie, controlul intern promovează eficiența, urmărind costul controlului, care nu trebuie să depășească beneficiile.

1.4.4. Supracontrolul (controlul excesiv)

Supracontrolul sau controlul excesiv reprezintă o problemă care trebuie evitată în cadrul implementării unui sistem de control intern/managerial, întrucât se poate dovedi mai nociv chiar și decât lipsa controlului intern/managerial.

Dar să definim în primul rând ce reprezintă acest termen. *Supracontrolul* reprezintă tendința unor manageri de a stabili sau impune controale interne exagerat de multe (activități de control, proceduri etc.), care nu pot fi puse în practică. Această tendință apare de obicei la managerii fără experiență, care nu au o cultură a controlului intern/managerial sau la persoanele care au un apetit la risc foarte scăzut (nu tolerează riscul).

De aceea, fără a apela la analiza clasică de stabilire a activităților de control[28], managerul impune controale interne (filtre de control) exagerat de multe, pentru a evita orice eroare sau deficiență. De exemplu, un mediu de

---

[28] prin stabilirea obiectivelor; identificarea, evaluarea și prioritizarea riscurilor asociate acestora; stabilirea măsurilor de gestionare a lor, inclusiv controale interne

Scanned with OKEN Scanner

control excesiv presupune ca un angajat să fie nevoit să obțină șapte aprobări de la diferite persoane din organizație pentru achiziția a cinci creioane.

În termeni populari, există zicala *„unul muncește și trei controlează"* care descrie poate, cel mai fidel, această situație. Pe lângă faptul că o asemenea abordare este deosebit de costisitoare, conducând la o eficiență scăzută a activităților, nici mediul de control nu este unul bun. Astfel, într-un mediu caracterizat de supracontrol, personalul angajat poate avea următoarele acțiuni:

– să nu facă nimic, respectiv să-și asume cât mai puține responsabilități, tocmai pentru a nu face nicio eroare;

– să evite, respectiv să nu aplice diferitele controale stabilite de conducere pentru desfășurarea activităților, întrucât sunt consumatoare de timp și astfel, angajatul nu poate finaliza, la termenul stabilit, sarcinile primite.

Ambele situații sunt deosebit de nocive pentru entitate cu privire la îndeplinirea obiectivelor stabilite. În acest sens, buna practică în domeniul controlului intern/managerial semnalează faptul că nu trebuie să fie verificată fiecare operațiune a unei entități, acest lucru nefiind posibil și nici economic. Conducerea trebuie să dispună verificarea operațiunilor pe baza unei analize a riscurilor, astfel încât să fie alertată în cazul apariției unor deficiențe care pot afecta îndeplinirea obiectivelor.

În fapt, conducerea entității trebuie să asigure un echilibru adecvat între risc și control. Controalele interne stabilite de management trebuie să asigure reducerea riscului până la o limită considerată acceptabilă de conducere, astfel încât să se obțină o asigurare rezonabilă că obiectivele entității vor fi realizate.

Astfel, asumarea unor riscuri prea mari poate determina luarea unor decizii eronate sau insuficient fundamentate, pierderea unor active, nerespectarea cadrului normativ aplicabil etc. În antiteză, stabilirea unui control excesiv (supracontrol) determină creșterea birocrației, scăderea eficienței, complicarea inutilă a activităților, creșterea nejustificată a costurilor, durată mai mare pentru furnizarea unui serviciu etc.

În concluzie, un sistem de control intern/managerial funcțional, presupune evitarea supracontrolului (controlului excesiv) prin realizarea unui echilibru între riscuri și controale (activități de control).

1.4.5. Conceptul de asigurare privind atingerea obiectivelor

Așa cum am menționat la definirea conceptului de control intern/managerial, acesta reprezintă un proces prin care managementul furnizează o asigurare rezonabilă tuturor factorilor interesați cu privire la atingerea obiectivelor de către entitate. În mod firesc, se pune următoarea întrebare: ***de ce este necesară această asigurare?***

Scanned with OKEN Scanner

În acest sens, în continuare, prezentăm succint principiul de funcţionare al asigurării[29] în cadrul unei societăţi dezvoltate. Astfel, **asigurarea** reprezintă un element de bază al funcţionării societăţii, fiind strâns legată de buna guvernanţă corporativă.

Conceptul de guvernanţă este definit la art. 2 lit. h1) din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, cu modificările şi completările ulterioare[30], ca fiind *„ansamblul proceselor şi structurilor implementate de management în scopul informării, direcţionării, conducerii şi monitorizării activităţilor entităţii publice către atingerea obiectivelor sale".*

În viziunea Institutului Auditorilor Interni din Statele Unite ale Americii, există patru piloni de bază care asigură cadrul necesar pentru o bună guvernanţă corporativă într-o entitate:

- Managementul executiv;
- Comitetul de audit;
- Auditul intern;
- Auditul extern[31].

Fiecare din aceşti piloni furnizează o asigurare, în mod independent unul de altul, aşa cum se prezintă în figura 1.3. Aşa cum s-a prezentat anterior, primul pilon al entităţii – managementul executiv – implementează controlul intern/managerial pentru a da o asigurare tuturor factorilor interesaţi cu privire la atingerea obiectivelor în condiţii de economicitate, eficienţă şi regularitate.

Referitor la cel de-al doilea pilon, menţionăm că aceste comitete de audit au fost introduse în sectorul public românesc prin *Legea nr. 191/2011 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern.* Conform art. 8^1 din *Legea nr. 672/2002* republicată, *„instituţiile publice centrale care derulează în cursul unui exerciţiu bugetar un buget mai mare de 2.000.000.000 lei trebuie să constituie un comitet de audit intern pentru a acţiona în vederea creşterii eficienţei activităţii de audit public intern."*. De asemenea, se prevede posibilitatea ca şi celelalte instituţii publice care derulează un buget anual mai mic de 2.000.000.000 lei să poată constitui comitete de audit.

La art. 8^2 din *Legea nr. 672/2002* sunt prevăzute atribuţiile principale ale comitetului de audit din cadrul instituţiilor publice, dintre care menţionăm:

---

[29] Nu trebuie să fie confundat cu asigurările furnizate de firmele de asigurări în domeniu (de viaţă, CASCO etc.)

[30] Conceptul de guvernanţă a fost introdus prin Legea nr. 191/2011 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern

[31] În entităţile publice, auditul extern este realizat de Curtea de Conturi a României

Scanned with OKEN Scanner

– dezbate şi avizează planul multianual şi planul anual pentru activitatea de audit public intern;

– analizează şi emite o opinie asupra recomandărilor formulate de auditorii interni, inclusiv asupra celor care nu au fost acceptate de conducerea instituţiei publice centrale;

– analizează şi avizează Raportul anual al activităţii de audit public intern.

Prin urmare, comitetul de audit dă o *asigurare directă* referitoare la funcţionare eficientă a auditului intern în cadrul entităţii publice şi una *indirectă*, referitoare la îmbunătăţirea activităţilor entităţii şi îndeplinirea obiectivelor stabilite acesteia prin sprijinirea independenţei şi eficacităţii activităţii structurii de audit intern.

Al treilea pilon - auditul intern – în baza prevederilor *Legii nr. 672/2002*, furnizează conducerii entităţii publice asigurări cu privire la îndeplinirea obiectivelor acesteia. Acest aspect este clar statuat în textul a două articole din legea menţionată anterior, după cum urmează:

– art. 2 lit. a) din *Legea nr. 672/2002*, în care se defineşte auditul public intern ca fiind *„activitate funcţional independentă şi obiectivă, de asigurare*[32] *şi consiliere, concepută să adauge valoare şi să îmbunătăţească activităţile entităţii publice; ajută entitatea publică să îşi îndeplinească obiectivele, printr-o abordare sistematică şi metodică, evaluează şi îmbunătăţeşte eficienţa şi eficacitatea managementului riscului, control şi proceselor de guvernanţă”*;

– art. 3 alin. (1) din *Legea nr. 672/2002*, în care se menţionează că obiectivul general al auditului public intern în entităţile publice îl reprezintă îmbunătăţirea managementului acestora şi poate fi atins, în principal, prin activităţi de asigurare şi consiliere. În acest sens, activităţile de asigurare au fost definite ca reprezentând *„examinări obiective ale elementelor probante, efectuate în scopul de a furniza entităţilor publice o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control şi de guvernanţă”*.

Al patrulea pilon - auditul extern - are la bază prevederile *Legii nr. 94/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii de Conturi*, republicată. Conform prevederilor acestei legi, Curtea de Conturi exercită activităţi de audit public extern, care cuprinde, în principal activităţi de audit financiar şi audit al performanţei, prin care dă asigurări cu privire la fiabilitatea raportărilor financiare şi îndeplinirea obiectivelor entităţilor auditate.

Totodată, în desfăşurarea activităţii, fiecare pilon se bazează pe activităţile desfăşurate de ceilalţi piloni din entitate. De exemplu, în desfăşurarea activităţilor sale, pentru stabilirea mărimii eşantioanelor, auditul extern se

---

[32] sublinierea aparţine autorilor

Scanned with OKEN Scanner

bazează pe gradul de încredere pe care îl are în funcționarea auditului intern din entitate. În plus, toți trebuie să funcționeze în mod efectiv pentru a oferi o **asigurarea generală (combinată)** tuturor factorilor interesați cu privire la buna funcționare a unei entități.

Factori interesați în buna funcționare a unei entități (de exemplu, în cazul unui minister) pot fi ministrul, beneficiarii serviciilor pe care le realizează entitatea în folosul societății sau a unui segment din aceasta, salariații interesați în siguranța locului de muncă, analiștii în domeniu, mass-media etc.

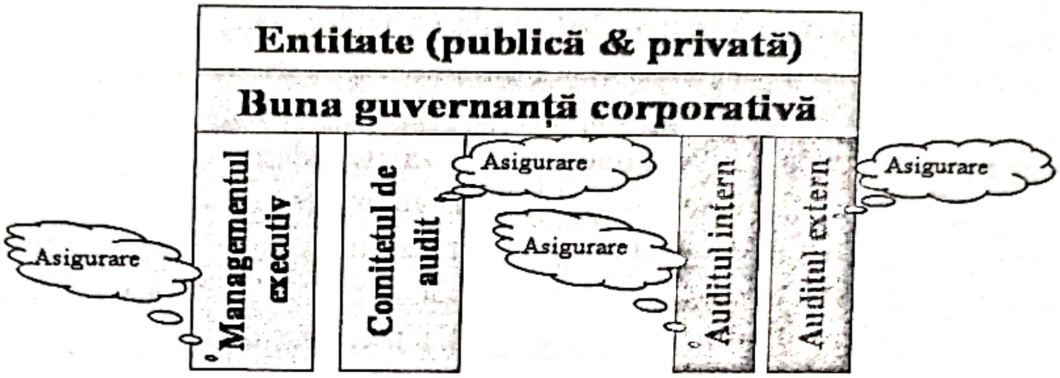


Figura 1.3. - Modelul de asigurare combinat dintr-o entitate în conformitate cu buna practică

Astfel, **modelul de asigurare** presupune funcționarea efectivă, în fiecare organizație, a celor patru piloni de bază, care să furnizeze, în mod independent asigurări beneficiarilor cu privire la îndeplinirea obiectivelor entității. Aceste asigurări privite în ansamblul lor formează **o asigurare generală (combinată)** adresată tuturor factorilor interesați referitoare la faptul că entitatea funcționează „cum ar trebui", în sensul că își atinge obiectivele stabilite.

În acest fel, în literatura de specialitate este prezentat **modelul combinat de asigurare**, care presupune existența și funcționarea în fiecare entitate a **trei linii de apărare interdependente**, așa cum sunt prezentate în tabelul următor.

Prima linie de apărare este reprezentată de sistemul de control intern/managerial, care funcționează în permanență și reprezintă asigurarea dată de conducerea entității cu privire la îndeplinirea obiectivelor stabilite. Această linie de apărare implementează îmbunătățirile și recomandările formulate de celelalte două linii de apărare, corectând deficiențele și abaterile de la obiectivele stabilite entității.

A doua linie de apărare este dată de procesul de management al riscurilor, care identifică amenințările (riscurile) ce pot apărea cu privire la îndeplinirea obiectivelor entității și stabilește controale interne pentru gestionarea acestor riscuri în concordanță cu apetitul la risc al conducerii entității. Prin urmare, această linie de apărare are un rol proactiv, determinând îmbunătățirea primei

Scanned with OKEN Scanner

linii de apărare, respectiv a capacității entității de a-și îndeplini obiectivele. Menționăm că primele două linii de apărare reprezintă responsabilitatea conducerii entității.

	I linie de apărare	II linie de apărare	III linie de apărare
Denumire	**Controlul intern/managerial**	**Managementul riscului**	**Asigurări - independente**
Funcționare	Permanent	Permanent Evaluează prima linie de apărare	Periodic Evaluează primele 2 linii de apărare
Instrumente	Sistemul de control intern/ managerial (SCI/M)	Procesul de management al riscului (parte a SCI/M)	Auditul extern și intern
Rol	Dă asigurări privind îndeplinirea obiectivelor de către entitate	Identifică amenințările ce pot apărea cu privire la îndeplinirea obiectivelor	Confirmă în mod independent funcționarea primelor 2 linii de apărare
Rezultate	Implementare îmbunătățiri Corectare deficiențe și abateri	Recomandă îmbunătățirea SCI/M (controale interne pentru gestionarea riscurilor/ amenințărilor)	Recomandă îmbunătățiri ale SCI/M, inclusiv pentru procesul de management al riscului

Tabelul 1.8 - Modelul[33] de asigurare combinat cu trei linii de apărare

A treia linie de apărare are în vedere furnizarea de asigurări independente, respectiv de către auditul extern și cel intern cu privire la funcționarea celor două linii de apărare ale entității, adică controlul intern/managerial și managementul riscului. Sunt evaluate cele două linii de apărare menționate și sunt formulate recomandări de îmbunătățire, fiind date asigurări cu privire la capacitatea entității de a-și îndeplini obiectivele.

În concluzie, asigurarea reprezintă un element de bază al funcționării societății, care presupune utilizarea unor instrumente specifice, respectiv controlul intern/managerial și auditul (intern și extern) pentru asigurarea funcționării „așa cum trebuie" a entităților, atât din sectorul public cât și din cel privat.

---

[33] Adaptare după sursa: National Australia Bank/Andrew, Cox/How - *Can Internal Audit Report Effectively To Its Stakeholders?*

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2
CADRUL DE CONTROL COSO

2.1. Sinteza Capitolului 2 - Cadrul de control COSO

- Comitetul de sponsorizare al organizațiilor (COSO) reprezintă o organizație independentă, voluntară, din sectorul privat dedicată îmbunătățirii calității raportării financiare prin promovarea eticii în afaceri, a unor controale interne eficace și a guvernanței corporative;
- Cadrul de control COSO reprezintă „limba universală" în domeniul controlului intern/managerial și punctul de plecare în orice demers care vizează acest concept. Astfel, Raportul COSO *Controlul Intern – Cadrul Integrat (COSO I)* din anul 1992 a stabilit o definiție a controlului intern ce a fost acceptată de către toate părțile (management, auditori, angajați etc.) și care a reprezentat un izvor de inspirație pentru formularea altor definiții ale acestui concept în diferite acte normative naționale sau în alte organizații;
- Modelul COSO privind controlul intern este structurat sub forma unei piramide compusă din cinci componente intercorelate care vizează modul în care managementul conduce activitățile unei entități, astfel: mediul de control, evaluarea riscului, activitățile de control, informarea și comunicarea, monitorizarea;
- Raportul COSO *Managementul Integrat al Riscului – Cadrul Integrat (COSO II* sau *ERM)*, din anul 2004 stabilește un cadru pentru implementarea procesului de management al riscului la nivelul entităților;
- COSO ERM abordează dimensiunea strategică a entității prin faptul că punctul de plecare al procesului de management al riscului îl reprezintă misiunea entității, obiectivele acesteia și strategiile de realizare;
- Modelul COSO ERM este structurat sub forma unui cub compus din opt componente intercorelate care vizează modul în care managementul conduce activitățile unei entități, astfel: mediul intern, stabilirea obiectivelor, identificarea evenimentelor, evaluarea riscului, răspunsul la risc, activitățile de control, informarea și comunicarea, monitorizarea.

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Necesitatea unui cadru de control

Pentru înțelegerea *Codului controlului intern/managerial*, respectiv a standardelor de control intern/managerial, prezentăm succint izvorul acestui concept, precum și istoricul pe plan internațional legat de apariția lui.

În prezent, pentru implementarea sau dezvoltarea unui sistem de control intern/managerial în cadrul unei entități, managementul poate face apel la diferite cadre de control, recunoscute la nivel național sau internațional. De asemenea, conducerea își poate defini *un cadru propriu de control* adaptat la specificul entității care să derive din principiile și elementele incluse în unul sau mai multe cadre de control recunoscute la nivel internațional.

Dar ce reprezintă un cadru de control? Un cadru[34] reprezintă un model structurat de integrare a unor cunoștințe și norme pentru a facilita dezvoltarea, interpretarea și aplicarea consecventă a conceptelor, metodologiilor și tehnicilor utile pentru o anumită disciplină sau profesie.

În general, un cadru de control definește conceptul de control intern, stabilește principiile de bază pentru înțelegerea lui, componentele și elementele necesare pentru implementare, standarde de evaluare a eficacității unui sistem de control intern etc.

Definirea unor cadre de control recunoscute la nivel internațional este importantă, întrucât acestea reprezintă un izvor de inspirație pentru toate țările și organizațiile care își definesc propriile standarde de control intern/managerial sau emit legislație specifică în acest domeniu.

Există mai multe cadre de control recunoscute la nivel internațional, iar dintre acestea, cele de notorietate sunt COSO și respectiv CoCo. În continuare prezentăm succint câteva aspecte de bază cu privire la cadrul de control COSO.

Menționăm că termenul utilizat în România pentru *control intern* este cel de *control intern/managerial*, pentru a sublinia responsabilitatea primară a conducerii entităților cu privire la acest concept. De asemenea, utilizarea termenului *control intern/managerial* previne perpetuarea unor confuzii de către diferite persoane care considerau *controlul intern* și *controlul managerial* ca fiind două tipuri de control diferite. În acest capitol, vom utiliza cu precădere termenul de *control intern* deoarece, așa a fost menționat în cadrul de control analizat. Cu toate acestea, în fapt, nu există nicio diferență între termenul de *control intern*, utilizat în textul cadrelor de control recunoscute la nivel internațional și termenul de *control intern/managerial*, statuat prin legislația românească.

---

[34] definiție preluată din prefața la Cadrul Internațional de Practici Profesionale (IPPF), emis de Institutul Auditorilor Interni din S.U.A.

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Cadrul de control COSO

În perioada anilor '80, în Statele Unite ale Americii (S.U.A.) au avut loc câteva falimente[35] răsunătoare, iar audierile în cadrul Congresului american cu privire la cauzele acestora au vizat, printre altele, posibilitatea evitării lor prin raportări financiare fiabile şi îmbunătăţirea practicilor de audit.

Pe fondul iniţiativelor de diminuare a raportărilor financiare frauduloase, în anul 1985, în S.U.A. a fost înfiinţată *Comisia Naţională privind Raportarea Financiară Frauduloasă*[36], cunoscută mai bine sub denumirea de *„Comisia Treadway"*, după numele preşedintelui[37] acesteia. Comisia a rezultat în urma unei iniţiative din sectorul privat cu scopul de a identifica factorii care conduc la efectuarea de raportări financiare frauduloase şi de a propune măsuri de diminuare a apariţiei unor astfel de raportări.

Deşi este independentă, finanţarea comisiei este asigurată prin sponsorizarea, în comun, de către 5 asociaţii profesionale americane, respectiv:

– Asociaţia Contabililor Americani (în engleză: *The American Accounting Association* - AAA);

– Institutul American al Contabililor Publici Certificaţi (în engleză: *The American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA);

– Institutul Directorilor Financiari (în engleză: *Financial Executives Institute* - FEI);

– Institutul Auditorilor Interni (în engleză: *The Institute of Internal Auditors* - IIA);

– Asociaţia Naţională a Contabililor, acum Institutul Contabililor Manageriali (în engleză: *The National Association of Accountants*, respectiv the *Institute of Management Accountants* - IMA).

Comisia a studiat sistemul de raportare financiară din S.U.A., iar constatările, concluziile şi recomandările acesteia au fost prezentate în cadrul unui raport[38], emis în anul 1987. Recomandările s-au adresat, în special, conducerii şi consiliilor de administraţie din companiile listate la bursă, profesiei contabile, organismelor de reglementare şi mediului universitar.

---

[35] Drysdale Government Securities, Washington Public Power Supply System, Baldwin-United Corp. şi E.S.M. Government Securities conform U.S. Securities and Exchange Commission – *The Treadway Commission Report: Two Years Later*, 1989

[36] în engleză *The National Commission on Fraudulent Financial Reporting*

[37] primul preşedinte al comisiei a fost James C. Treadway

[38] *Raportul Comisiei Naţionale privind Raportarea Financiară Frauduloasă* (în engleză *The Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*)

Scanned with OKEN Scanner

Au fost formulate recomandări[39] care vizau în mod direct controlul intern, subliniindu-se importanţa mediului de control, a codurilor de etică, a existenţei unor comitete de audit care demonstrează competenţă şi implicare, precum şi a implementării unei funcţii de audit intern active şi obiective. De asemenea, s-a menţionat necesitatea existenţei unor raportări ale conducerii cu privire la eficacitatea controlului intern. Printre recomandările formulate în *Raportul Comisiei Naţionale privind Raportarea Financiară Frauduloasă,* care se adresau companiilor listate la bursă, menţionăm:

– companiile trebuie să implementeze controale interne care să furnizeze o asigurare rezonabilă că raportarea financiară frauduloasă va fi prevenită sau detectată imediat;

– companiile trebuie să deţină o funcţie de audit intern eficace, încadrată cu un număr corespunzător de auditori profesionişti, corelată cu mărimea şi specificul companiei;

– companiile trebuie să se asigure că funcţiile lor de audit intern sunt obiective;

– comitetele de audit trebuie să fie informate cu privire la procesul de raportare financiară şi controalele interne ale companiei, pe care să le supravegheze în mod efectiv;

– curricula din domeniul financiar-contabil trebuie să promoveze o mai bună înţelegere a funcţiei şi importanţei controalelor interne, inclusiv a mediului de control în prevenirea, detectarea şi stoparea raportării financiare frauduloase;

– organizaţiile care sponsorizează Comisia trebuie să coopereze pentru elaborarea unei îndrumări integrate privind controlul intern.

Comitetul de sponsorizare al organizaţiilor[40] *(COSO)* reprezintă o organizaţie independentă, voluntară, din sectorul privat, dedicată îmbunătăţirii calităţii raportării financiare prin promovarea eticii în afaceri, a unor controale interne eficace şi a guvernanţei corporative. A fost constituit în anul 1985, iniţial pentru a sprijini Comisia Naţională privind Raportarea Financiară Frauduloasă şi grupează cele 5 asociaţii profesionale americane menţionate anterior.

Misiunea asumată de COSO[41] este de a furniza îndrumare prin elaborarea unor cadru cuprinzător cu privire la managementul integrat al riscului (în engleză: Enterprise Risk Management - ERM), controlul intern şi prevenirea fraudelor. De asemenea, COSO vizează furnizarea de îndrumare în aceste domenii cu scopul de a îmbunătăţi performanţa organizaţională şi guvernanţa, precum şi de a reduce nivelul fraudelor din organizaţii.

---

[39] http://www.sox-online.com/coso_cobit_coso_framework.html
[40] în engleză *The Committee of Sponsoring Organizations*
[41] http://www.coso.org

Scanned with OKEN Scanner

COSO a apărut pe fondul existenței unor puncte de vedere diferite cu privire la definirea conceptului de control intern, precum și la modul de punere în practică a acestuia, ca urmare a faptului că multe organizații din sectorul public și privat au elaborat îndrumări în acest domeniu.

Având la bază recomandarea *Comisiei Naționale privind Raportarea Financiară Frauduloasă*, COSO a reprezentat rezultatul cooperării celor 5 organizații finanțatoare pentru a integra diferitele concepte și definiții ale controlului intern și pentru a dezvolta un referențial comun în acest domeniu.

Astfel, în anul 1992, COSO a publicat lucrarea *Controlul Intern – Cadrul Integrat* (în engleză: *Internal Control – Integrated Framework*), care a reprezentat un raport de referință în acest domeniu. Ulterior, acest raport a fost urmat de altele în cele trei domenii intercorelate (controlul intern, managementul integrat al riscului și prevenirea fraudelor), care au determinat dezvoltarea acestor domenii la nivel global. În tabelul următor, prezentăm cronologic rapoartele publicate de COSO în cele trei domenii menționate.

Anul	Denumirea raportului	Domeniul
1992	Controlul Intern – Cadrul Integrat (Internal Control – Integrated Framework)	Control intern
1996	Aspecte privind Controlul Intern în Utilizarea Derivativelor (Internal Control Issues in Derivatives Usage.)	Control intern
1999	Studiu privind Raportarea Financiară Frauduloasă pe perioada 1987-1997 (Fraudulent Financial Reporting)	Prevenirea fraudelor
2004	Managementul Integrat al Riscului (Enterprise Risk Management – Integrated Framework)	Managementul riscului
2006	Controlul Intern privind Raportarea Financiară – Îndrumare pentru Companiile Mici Listate la Bursă (Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies)	Control intern
2009	Îndrumare privind Monitorizarea Sistemelor de Control Intern (Guidance on Monitoring Internal Control Systems)	Control intern
2010	Studiu privind Raportarea Financiară Frauduloasă pe perioada 1998-2007 (Fraudulent Financial Reporting)	Prevenirea fraudelor

Tabelul 2.1. – Rapoartele publicate de COSO

Menționăm despre cadrul de control COSO că reprezintă *„limba universală"* în domeniul controlului intern și punctul de plecare în orice demers care vizează acest domeniu. În consecință, managementul – indiferent de

Scanned with OKEN Scanner

nivelul ierarhic – practicienii în domeniul controlului intern, precum şi auditorii interni trebuie să cunoască elementele de bază ale acestui cadru.

În continuare, prezentăm succint câteva aspecte referitoare la *Cadrul Integrat al COSO privind Controlul Intern*, precum şi la cel privind *Managementul Integrat al Riscului*.

2.3.1. Controlul Intern – Cadrul Integrat (COSO I)

Aşa cum s-a observat în capitolul anterior, definirea adecvată a controlului intern/managerial este foarte importantă pentru înţelegerea şi implementarea acestui concept. În acest sens, *Raportul Controlul Intern – Cadrul Integrat* din anul 1992, cunoscut şi sub denumirea de *COSO I*, reprezintă un reper în domeniu, stabilind o definiţie a controlului intern general acceptată la nivel internaţional.

Trebuie menţionat faptul că existenţa şi aplicarea unui cadru de control recunoscut internaţional nu determină constrângeri pentru o entitate în implementarea anumitor elemente sau abordări. Cadrul de control reprezintă în fapt un ghid de bună practică, care lasă entităţii ce îl aplică întreaga libertate de acţiune în implementarea unui sistem de control intern, adaptat la specificul acesteia.

Revenind la *Raportul Controlul Intern – Cadrul Integrat*, menţionăm că acesta a vizat, în principal, *elaborarea unei definiţii a controlului intern*, precum şi *emiterea unui standard*, respectiv a unor criterii, în baza cărora, orice entitate, indiferent de mărime sau domeniu, să-şi poată evalua sistemul de control şi să stabilească măsuri de îmbunătăţire.

Din sinteza raportului reţinem faptul că, în demersul de asigurare a unui control mai bun asupra organizaţiei, conducerea acesteia trebuie să implementeze controale interne. Se precizează faptul că aceste controale interne promovează eficienţa, reduc riscul pierderii de active, sprijină asigurarea fiabilităţii situaţiilor financiare, precum şi conformitatea cu legile şi regulamentele aplicabile.

Raportul defineşte controlul intern ca fiind *un proces, efectuat de către consiliul de administraţie*[42], *conducere şi alte persoane din cadrul entităţii, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor acesteia, grupate în următoarele categorii:*

- *Eficacitatea şi eficienţa operaţiunilor;*
- *Fiabilitatea raportării financiare*
- *Conformitatea cu legile şi regulamentele aplicabile.*

---

[42] În engleză termenul folosit este *board of directors*

Scanned with OKEN Scanner

Se observă că definiția conține o serie de termeni cheie cu privire la conceptul de control intern. Astfel, controlul intern este văzut ca un *proces* prin care se urmărește creșterea probabilității de îndeplinire a obiectivelor entității. Prin urmare, considerăm că existența și dezvoltarea controlului intern nu trebuie să constituie un obiectiv sau un scop distinct al unei entități, ci acest proces trebuie privit ca un *mijloc/instrument* prin care entitatea maximizează probabilitatea de realizare a obiectivelor sale.

Un alt termen cheie se referă la *responsabilitatea* cu privire la controlul intern. Reținem din definiție că este efectuat de către *„consiliul de administrație, conducere și alte persoane din cadrul entității"*, adică de către toți angajații unei entități, indiferent că ocupă funcții de conducere sau de execuție. Acest aspect induce *o responsabilitate primară* către conducerea entității, care trebuie să înțeleagă importanța controlului intern și *să dea tonul în întreaga organizație* cu privire la acest proces, considerat absolut necesar. De asemenea, fără participarea personalului entității, controlul intern nu poate funcționa, întrucât angajații îl aplică în activitățile lor curente.

Nu în ultimul rând, se observă rolul controlului intern, respectiv *de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor entității.* Cu alte cuvinte, controlul intern nu furnizează o asigurare absolută, aceasta nefiind posibilă și nici eficientă din punct de vedere al costurilor. Totodată, controlul intern este „subordonat" obiectivelor unei entități, în sensul că vizează îndeplinirea obiectivelor acesteia. Categoriile de obiective stabilite arată sfera largă a controlului, care vizează nu numai partea de conformitate ci și performanța entității, precum și raportările financiare.

Conform raportului COSO, un sistem de control intern din cadrul unei entități poate fi apreciat ca fiind *eficace* dacă consiliul de administrație și conducerea primesc *o asigurare rezonabilă* că:

- obiectivele entității sunt îndeplinite;
- situațiile financiare sunt fiabile (sincere);
- legile și regulamentele aplicabile sunt respectate.

Modelul COSO al controlului intern este structurat sub forma a cinci componente intercorelate, care vizează modul în care managementul conduce activitățile unei entități. În figura 2.1. sunt prezentate cele cinci componente ale cadrului de control, ce au fost reprezentate în literatura de specialitate fie sub forma unei piramide, fie sub forma unui cub.

1. Mediul de control reprezintă baza celorlalte componente ale sistemului de control și vizează modul în care este perceput controlul intern în cadrul organizației, atât de către angajați cât și de conducere. Dacă această componentă nu este implementată în primul rând, există riscul ca sistemul de control intern să nu își atingă scopul și astfel să reprezinte un efort fără finalitate.

Scanned with OKEN Scanner

Raportul menționează următorii factori privind mediu

– *integritatea și valorile etice* ale personalului esențiale în funcționarea controlului intern;

– *angajamentul pentru competență*, care se cunoștințelor și aptitudinilor necesare îndeplinirii sarcinil cu obiectivele entității;

– *filozofia managementului și stilul de conducere*. de conducere a unei entități, precum și atitudinea mar riscuri și control;

– *structura organizațională*, care vizează stabil flexibile, adecvate în raport cu misiunea și obiectivele enti

– *stabilirea autorității și responsabilității*, are în v managementul deleagă autoritatea pentru executarea a angajați;

– *politicile și practicile de resurse umane*, care se instruirea, evaluarea, consilierea și promovarea angajaților

– *consiliul de administrație sau comitetul de aud* existența unui astfel de organism în cadrul entității, care membri experimentați și independenți de conducerea acest

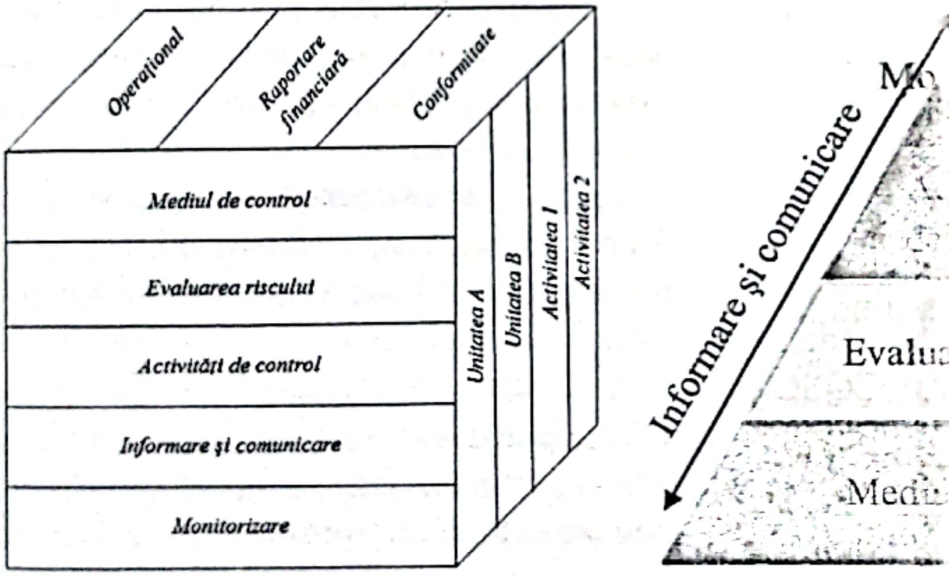


Figura 2.1. – Componentele și reprezentarea n

2. Evaluarea riscului are în vedere faptul că în acti intervin riscuri generate de mediul intern sau extern al c manifestare, riscurile pot determina neîndeplinirea obiec afectată funcționarea entității sau, în unele cazuri chiar termen lung. De aceea, prin e*valuarea riscului* sunt id riscurile semnificative asociate obiectivelor entității în

Scanned with OKEN Scanner

măsuri de gestionare. Principalele etape pentru implementarea acestei componente sunt:

– *identificarea obiectivelor entității.* Față de aceste obiective vor fi identificate riscurile semnificative;

– *identificarea riscurilor.* Reprezintă un proces periodic, iterativ ce vizează stabilirea posibilelor amenințări, care prin manifestare pot afecta îndeplinirea obiectivelor de către entitate;

– *analiza riscului.* În scopul prioritizării, pentru fiecare risc semnificativ identificat sunt estimate probabilitatea de apariție și impactul (consecințele) în caz de manifestare;

– *stabilirea răspunsului la risc.* Vizează stabilirea de măsuri de reducere a expunerii entității cu privire la riscurile selectate în urma prioritizării, prin acțiuni asupra probabilității sau impactului acestora.

3. Activitățile de control reprezintă controalele interne prin care se verifică îndeplinirea directivelor stabilite de conducerea entității. În cadrul acestor activități se confirmă faptul că au fost implementate măsurile stabilite pentru gestionarea riscurilor selectate și că aceste măsuri au funcționat. Pentru stabilirea activităților de control, conducerea entității dispune de mai multe tipuri de controale, care trebuie selectate în funcție de specificul entității și resursele avute la dispoziție.

4. Informarea și comunicarea. Această componentă are în vedere identificarea, colectarea și comunicarea în cadrul entității a informațiilor necesare angajaților pentru îndeplinirea responsabilităților lor cu privire la obiectivele entității.

5. Monitorizarea, se referă la observarea modului de funcționare a sistemului de control intern din cadrul entității. Toate deficiențele rezultate cu privire la funcționarea controlului intern trebuie să fie raportate ierarhic pentru stabilirea măsurilor de remediere necesare.

Cadrul de control COSO menționează faptul că există o relație directă între obiectivele unei entități și cele 5 componente. Astfel, pentru fiecare obiectiv și structură organizațională a entității trebuie ca toate cele cinci componente să fie prezente și să funcționeze după algoritmul descris mai sus pentru a se putea concluziona despre sistemul de control intern că este eficace.

Raportul COSO I precizează și limitările controlului intern, ce sunt cauzate de raționamente eronate în procesul decizional, constrângeri cu privire la resurse sau evitarea deliberată a controalelor stabilite.

Raportul Controlul Intern – Cadrul Integrat (*COSO I)* a fost organizat în patru volume, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

– *Sinteza Raportului*[43], care prezintă o descriere succintă a cadrului de control intern, şi se adresează în special conducătorilor entităţilor şi altor manageri, membrilor consiliilor de administraţie, organelor legislative şi de reglementare;

– *Cadrul*[44] *(de Control)*, în care este definit controlul intern, sunt descrise componentele acestuia şi sunt furnizate criterii faţă de care managementul, consiliile de administraţie sau alţii pot evalua propriile sisteme de control intern. Acest volum îl include şi pe cel anterior, respectiv *Sinteza Raportului*;

– *Raportarea către Părţile Externe*[45], reprezintă un document suplimentar care furnizează îndrumare acelor entităţi care elaborează şi publică rapoarte privind controlul intern referitoare la pregătirea situaţiilor financiare publicate sau intenţionează să realizeze aceste rapoarte;

– *Instrumentele de Evaluare*[46], care furnizează materiale ce pot fi utile în realizarea unei evaluări a sistemului de control intern.

În concluzie, acest raport reprezintă reperul internaţional, unanim recunoscut în materie de control, care trebuie să stea la baza concepţiei de implementare a sistemelor de control intern/managerial în România. Autorii consideră că studierea şi înţelegerea elementelor acestui cadru reprezintă o condiţie *sine qua non* pentru îmbunătăţirea cadrului de control autohton.

2.3.2. Managementul Integrat al Riscului - Cadrul Integrat[47] (COSO II sau ERM)

De la emiterea, în anul 1992, a *Raportului Controlul Intern – Cadrul Integrat (COSO I)* şi până în anul 2004, pe fondul incertitudinii şi schimbărilor apărute în mediul intern şi extern al entităţilor, s-a constatat o creştere a preocupării cu privire la managementul riscului. În perioada de după anul 1992 au apărut numeroase lucrări de specialitate care tratau managementul riscului şi în care se propuneau diverse definiţii, concepte, modele şi criterii de evaluare a acestui proces. Totodată, s-a constatat fenomenul de aplicare în practică a managementului riscului sub formă de „silozuri", în sensul că fiecare componentă structurală a entităţii implementa în mod independent componenta „Evaluarea riscului" din cadrul de control COSO. Cu alte cuvinte, fiecare compartiment (de exemplu contabilitate, achiziţii etc.) identifica şi gestiona în

---

[43] În engleză *Executive Summary*
[44] În engleză *The Framework*
[45] În engleză *Reporting to External Parties*
[46] În engleză *Evaluation Tools*
[47] În engleză *The Enterprise Risk Management – Integrated Framework*

Scanned with OKEN Scanner

mod independent riscurile asociate obiectivelor specifice, fără a exista o abordare coordonată şi fără a se ţine seama de interdependenţele dintre riscuri din cadrul entităţii.

În acest sens, a apărut necesitatea elaborării unui cadru care să fie utilizat pentru evaluarea şi îmbunătăţirea procesului de management integrat al riscului în cadrul organizaţiilor. Proiectul a fost iniţiat în anul 2001 de către COSO şi a fost atribuit pentru elaborare companiei PricewaterhouseCoopers (PwC).

Astfel, în anul 2004 a fost emis *Managementul Integrat al Riscului – Cadrul Integrat*, cunoscut şi sub denumirea de *COSO II* sau *ERM.* Acest cadru nu înlocuieşte cadrul integrat privind controlul intern *(COSO I)*, ci îl include, în fapt controlul intern reprezentând răspunsul la risc (sau o parte a acestuia).

În conformitate cu *Sinteza Raportului ERM*, managementul integrat al riscului prezintă următoarele avantaje principale:

– *asigură corelarea apetitului la risc al conducerii cu strategia organizaţiei.* Apetitul la risc reprezintă unul din elementele noi, aduse de COSO ERM şi reprezintă „cantitatea" de risc pe care managementul este dispus să şi-o asume. În funcţie de apetitul la risc, conducerea entităţii evaluează soluţiile avute la dispoziţie pentru îndeplinirea obiectivelor şi o selectează pe cea considerată optimă şi corelată cu profilul de risc asumat;

– *îmbunătăţirea deciziilor privind răspunsul la risc.* Conducerea „inventariază" variantele posibile de răspuns la risc, le evaluează în raport cu apetitul la risc şi costurile implicate, stabilind răspunsul optim pentru gestionarea riscului. Abordarea integrată a riscului permite identificarea şi implementarea unor răspunsuri la risc care să determine gestionarea mai multor riscuri din entitate sau, aceluiaşi risc, care se manifestă în mai multe compartimente;

– *valorificarea oportunităţilor,* care are în vedere luarea în considerare nu doar a evenimentelor negative (riscurilor) ci şi a celor pozitive. Oportunităţile reprezintă acele evenimente care determină îndeplinirea mai rapidă de către entitate a obiectivelor stabilite. De exemplu, o entitate care are ca misiune încasarea impozitelor poate implementa o soluţie de „e-banking" pentru achitarea la termen a sumelor datorate de către plătitori. Astfel, sunt evitate cozile la ghişee, iar impozitele sunt colectate mai rapid.

După cum se observă, dacă în cadrul de control COSO se discută doar despre riscuri, în cadrul COSO ERM se constată o evoluţie în acest sens, fiind menţionat termenul de eveniment, care este asociat cu incertitudinea ce caracterizează activitatea fiecărei entităţi. Referitor la evenimente, acestea pot fi de două tipuri, respectiv *riscuri* şi *oportunităţi*, în funcţie de impactul posibil, negativ sau pozitiv al evenimentului asupra obiectivului.

Scanned with OKEN Scanner

COSO II defineşte managementul integrat al riscului *(ERM)* ca fiind un *proces, efectuat de consiliul de administraţie*[48]*, conducere şi alte persoane, aplicat în stabilirea strategiei şi în întreaga entitate, destinat să identifice evenimentele potenţiale care pot afecta entitatea şi să gestioneze riscul în limitele apetitului la risc pentru a furniza o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor entităţii.*

Definiţia conţine o serie de *concepte cheie* cu privire la managementul integrat al riscului. Astfel, acesta este văzut ca *un proces continuu şi care este difuzat în întreaga entitate*, fapt ce denotă că are în vedere activităţile curente ale entităţii. Prin urmare, ERM nu este o activitate nouă ci un proces care se circumscrie celorlalte activităţi ale entităţii, în scopul creşterii probabilităţii de realizare a obiectivelor prin identificarea riscurilor semnificative şi gestionarea acestora în limitele apetitului la risc.

La acest proces *participă toţi angajaţii de la orice nivel ierarhic al entităţii*, instituindu-se astfel responsabilitatea tuturor cu privire la ERM. Menţionăm că ar fi o eroare ca managementul integrat al riscului să cadă doar în sarcina unor persoane sau structuri specializate din cadrul entităţii, întrucât cei care desfăşoară procesele şi activităţile entităţii sunt cei mai în măsură să identifice riscurile (pericolele) semnificative şi să propună măsurile adecvate de gestionare a lor. Acest aspect nu exclude, acolo unde este cazul, stabilirea unor structuri/persoane specializate, dar rolul acestora este de coordonare a procesului, facilitare a lui şi asigurarea instruirii în acest domeniu.

Un alt concept cheie al definiţiei se referă la faptul că ERM *este aplicat în stabilirea strategiei.* Se remarcă o îmbunătăţire faţă de raportul COSO I, prin faptul că abordarea ERM porneşte de la strategie, respectiv de la ceea ce entitatea urmăreşte să obţină pe termen lung şi nu de la obiectivele unui exerciţiu financiar, care decurg în fapt din obiectivele strategice/multianuale.

Referitor la sfera de aplicare, din definiţia ERM rezultă că procesul *se aplică în întreaga entitate*, adică la fiecare nivel ierarhic şi microstructură organizaţională, urmărindu-se o abordare integrată şi coordonată a entităţii cu privire la riscuri. În acest mod este abandonată tendinţa de abordare separată a managementului riscului, respectiv pe structuri, compartimente sau „silozuri". Abordarea pe „silozuri" presupune faptul că fiecare compartiment îşi identifică riscurile proprii şi le gestionează în mod independent de celelalte compartimente. Totuşi, această abordare are anumite puncte slabe, în sensul că un risc care se manifestă într-un compartiment poate afecta activitatea altor

---

[48] în engleză termenul este *board of directors* şi nu se limitează doar la consiliul de administraţie din România; astfel, poate include şi alte structuri similare cum ar fi: consiliul director, comitetul de audit etc.)

Scanned with OKEN Scanner

compartimente din entitate sau chiar obiectivul general al entității. De exemplu, întârzierea achiziționării unor produse strict necesare entității ca urmare a unor erori în aplicarea legislației achizițiilor publice poate afecta activitatea celorlalte compartimente, în sensul că acestea nu vor putea să-şi îndeplinească atribuțiile stabilite. De asemenea, există posibilitatea ca aceleaşi riscuri să se manifeste în mai multe compartimente din cadrul entității. Având în vedere faptul că orice măsură de gestionare a riscurilor implică costuri, se impune un răspuns concertat pentru gestionarea riscurilor comune mai multor compartimente. Această abordare presupune trecerea de la modelul de gestionare a riscului bazat pe „silozuri" la unul care vizează o viziune de ansamblu cu privire la riscurile entității.

Un alt concept cheie al definiției îl reprezintă *identificarea evenimentele potențiale*, prin care se identifică atât pericolele posibile pentru entitate dar şi oportunitățile. Deci, abordarea este una dual㠄, în sensul că sunt analizate atât dezavantajele (riscurile) cât şi avantajele posibile.

Cadrul ERM *gestionează riscul în limitele apetitului la risc.* Acest concept cheie se referă la faptul că pentru riscurile inerente[49] sunt stabilite măsuri prin care se acționează asupra impactului şi/sau probabilității lor, devenind astfel riscuri reziduale[50], care trebuie să se cantoneze în limitele apetitului la risc al managementului.

Nu în ultimul rând menționăm rolul de bază al managementului integrat al riscului, respectiv de *a furniza o asigurare rezonabilă managementului şi consiliului de administrație* al unei entități cu privire la îndeplinirea obiectivelor acesteia. Cu alte cuvinte, ERM reprezintă o linie de apărare a conducerii împotriva incertitudinii şi pericolelor rezultate ca urmare a desfăşurării activităților de către o entitate. Totodată, ERM reprezintă un mijloc prin care conducerea entității primeşte asigurări rezonabile privind îndeplinirea obiectivelor.

Referitor la îndeplinirea obiectivelor, raportul COSO ERM menționează că, în funcție de misiunea entității, managementul defineşte obiective strategice, selectează o strategie de realizare şi stabileşte obiective corelate în întreaga entitate. Spre deosebire de raportul COSO I, care furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor entității, grupate în trei categorii[51], în cazul

---

[49] riscul inerent (riscul brut) reprezintă riscul care există în mod natural în orice activitate, respectiv riscul care există înainte de a se lua o măsură de reducere a lui

[50] riscul rezidual (riscul net) reprezintă riscul care rămâne după ce au fost puse în aplicare măsuri de diminuare a lui

[51] A) Eficacitatea şi eficiența operațiunilor; B) Fiabilitatea raportării financiare; C) Conformitatea cu legile şi regulamentele aplicabile

Scanned with OKEN Scanner

COSO ERM, managementul integrat al riscului furnizează o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități, grupate însă în patru categorii:

– *Strategic*, respectiv obiective cu grad mare de generalitate, corelate cu misiunea entității;

– *Operațional*, care se referă la utilizarea eficace și eficientă a resurselor entității;

– *Raportare*, care se referă în special la fiabilitatea (sinceritatea) raportărilor;

– *Conformitate*, care se referă la respectarea legislației, normelor, regulilor și regulamentelor aplicabile entității.

Comparativ, denumirile celor două categorii de obiective din COSO I și COSO ERM sunt prezentate în tabelul nr. 2.2.

Nr. crt.	Categorii de obiective în cadrul COSO I	Categorii de obiective în cadrul COSO ERM	Ce semnifică
1	----------	Strategic	Obiective cu grad mare de generalitate, corelate și care sprijină misiunea entității;
2	Eficacitatea și eficiența operațiunilor	Operațional	Utilizarea eficace și eficientă a resurselor entității;
3	Fiabilitatea raportării financiare	Raportare	Fiabilitatea raportărilor
4	Conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile	Conformitate	Respectarea regulilor și regulamentelor aplicabile entității.

Tabelul nr. 2.2. – Comparație între categoriile de obiective definite în COSO I și COSO II

După cum se poate observa, COSO ERM abordează dimensiunea strategică a entității, prin stabilirea unei noi categorii de obiective, respectiv obiectivele strategice. Acest fapt denotă importanța existenței unei viziuni sau cel puțin a unei planificări pe termen mediu și lung, care de multe ori lipsește operatorilor economici autohtoni, preocupați, de obicei, de rezultatele, profitul sau activitatea zilnică. Stabilirea unor obiective pe termen mediu și lung (pe 3-5 ani) este de natură să sprijine perenitatea societății în cauză, prin mutarea accentului de la preocupările zilnice pe dezvoltarea durabilă, care se poate dovedi mult mai utilă societății.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, se poate observa că raportul COSO ERM păstrează, cu o mică excepție, vechile categorii de obiective, care, însă, au primit denumiri mai ușor de reținut. Excepția o reprezintă obiectivele de raportare, astfel că în COSO ERM, acestea se referă la fiabilitatea tuturor raportărilor, nu numai a celor financiare, cum se specifică în COSO I. Astfel, sfera acestei categorii de obiective a fost lărgită, accentul punându-se nu doar pe informațiile de natură financiară ci pe toate informațiile având impact în desfășurarea activității entității.

Referitor la formularea[52] obiectivelor, în Codul controlului intern/managerial din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005* se menționează că obiectivele generale se descompun în obiective derivate, care, la rândul lor, se descompun în obiective specifice (individuale). Privite în corelație cu modul de grupare a obiectivelor din raportul COSO ERM, putem asocia obiectivele generale cu cele strategice, iar obiectivele derivate cu obiectivele din celelalte categorii (operațional, de raportare și de conformitate), care derivă din cele strategice. Astfel, această asociere ar determina abordarea în cadrul controlului intern/managerial a dimensiunii strategice a entității, prin stabilirea de obiective strategice în categoria *obiectivelor generale* care să sprijine realizarea unei planificări pe termen mediu și lung. De asemenea, *obiectivele derivate* din Codul controlului intern ar reprezenta obiectivele entității, grupate în celelalte categorii (operațional, raportare, conformitate) care derivă din obiectivele generale (strategice). Din aceste obiective ale entității grupate în cele 3 categorii menționate, vor „deriva" obiectivele specifice.

Revenind la modelul COSO ERM, menționăm că este configurat sub forma unui cub structurat pe opt componente intercorelate, care vizează modul în care managementul conduce activitățile unei entități. În figura 2.2. este prezentat cubul COSO ERM, iar componentele acestuia sunt descrise în continuare.

1. ***Mediul intern.*** Reprezintă baza celorlalte componente ale ERM și determină modul în care este perceput procesul de management al riscului de către angajați. Deși include o parte din factorii privind *mediul de control* din cadrul COSO, *mediul intern* din cadrul COSO ERM este mai cuprinzător. Astfel, factorii privind mediul intern sunt:

– *integritatea și valorile etice* ale personalului entității, considerate esențiale în funcționarea procesului de management al riscului;

---

[52] *"- Descompunerea și formularea obiectivelor*
În entitatea publică, obiectivele generale se descompun în obiective derivate, care, la rândul lor, se descompun în obiective specifice (individuale), formând un ansamblu coerent...."

Scanned with OKEN Scanner

– *angajamentul pentru competență*, care se referă la stabilirea cunoștințelor și aptitudinilor necesare îndeplinirii sarcinilor unui post în raport cu obiectivele entității;

– *filozofia privind managementul riscului* are în vedere modul în care este perceput riscul în cadrul activităților desfășurate în entitate;

– *structura organizațională*, care vizează stabilirea unei organizări flexibile, adecvate în raport cu misiunea și obiectivele entității;

– *stabilirea autorității și responsabilității*, care are în vedere modul în care managementul deleagă autoritatea pentru executarea activităților de către angajați;

– *politicile și practicile de resurse umane*, care se referă recrutarea, instruirea, evaluarea, consilierea și promovarea angajaților în cadrul entității;

– *consiliul de administrație sau comitetul de audit*, care se referă la existența unui astfel de organism în cadrul entității, care să fie constituit din membri experimentați și independenți de conducerea acesteia;

– *apetitul la risc*, care reprezintă cantitatea de risc pe care conducerea entității este dispusă să o accepte pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite;

– *cultura privind riscul*, care reprezintă setul de valori cu privire la risc, comun angajaților dintr-o entitate.

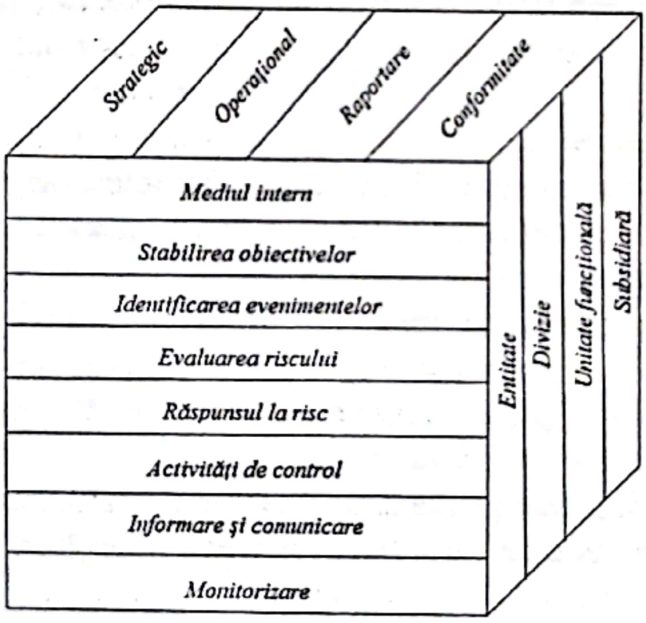


Figura 2.2. – Componentele și reprezentarea modelului COSO II (ERM)

2. *Stabilirea obiectivelor* are în vedere faptul că pentru identificarea riscurilor asociate trebuie stabilite în prealabil obiectivele entității. Se definesc întâi obiectivele strategice, din care derivă alte obiective, grupate în celelalte categorii: de raportare, conformitate și operațional. Pentru fiecare obiectiv definit este stabilită toleranța la risc, care reprezintă nivelul de variație acceptat

Scanned with OKEN Scanner

cu privire la rezultatele/ţintele propuse, astfel încât obiectivul să fie considerat îndeplinit.

3. ***Identificarea evenimentelor*** se referă la faptul că managementul trebuie să identifice riscurile şi oportunităţile care pot afecta îndeplinirea obiectivelor entităţii. Acestea vor suferi un tratament distinct: riscurile vor fi evaluate şi o parte gestionate pentru a se încadra în apetitul la risc, iar oportunităţile vor fi valorificate în scopul îndeplinirii mai facile a obiectivelor de către entitate.

4. ***Evaluarea riscului.*** În cadrul acestei etape, entitatea analizează riscurile prin luarea în considerare a două criterii de analiză, respectiv probabilitate şi impact. Prin prioritizare sunt selectate riscurile mari asupra cărora se vor stabili răspunsuri la risc. Sunt evaluate atât riscurile inerente (cele înainte de a se lua măsuri de gestionare), cât şi cele reziduale (riscul care rămâne după ce au fost luate măsuri de gestionare).

5. ***Răspunsul la risc.*** Presupune identificarea portofoliului disponibil de răspunsuri posibile la risc, selectarea celor adecvate în raport cu apetitul la risc şi costurile implicate (resursele disponibile), precum şi elaborarea un set de acţiuni pentru aplicarea măsurilor de gestionare a riscului.

6. ***Activităţile de control*** reprezintă controalele interne stabilite şi implementate de conducere pentru a verifica aplicarea şi funcţionarea măsurilor de gestionare a riscurilor, respectiv reducerea riscurilor în limita apetitului la risc.

7. ***Informarea şi comunicarea*** presupune identificarea, colectarea şi comunicarea în cadrul entităţii a informaţiilor relevante privind managementul riscului, care să permită angajaţilor să-şi îndeplinească responsabilităţile lor cu privire la obiectivele entităţii.

8. ***Monitorizarea*** se referă la observarea modului de funcţionare a procesului ERM din cadrul entităţii. Toate deficienţele rezultate cu privire la funcţionarea acestui proces trebuie să fie raportate ierarhic pentru stabilirea măsurilor de remediere necesare.

În tabelul 2.3. este prezentată o comparaţie între componentele COSO I şi COSO II (ERM), în care s-a încercat punerea în legătură a celor două seturi de componente.

După cum se observă, componentele *Activităţile de control, Informarea şi comunicarea*, precum şi *Monitorizarea* sunt comune. *Mediul de control* din COSO I a devenit *Mediul intern* în COSO II, în primul rând pentru că această componentă nu se referă doar la control ci la toate aspectele care ţin de mediul de lucru în cadrul entităţii şi care variază de la o entitate la alta.

Componenta *Evaluarea riscului* din COSO I a fost împărţită în patru componente în cadrul COSO II, respectiv: *Stabilirea obiectivelor*, *Identificarea*

Scanned with OKEN Scanner

evenimentelor, *Evaluarea riscului* şi *Răspunsul la risc*. Aceste patru componente arată importanţa crescută care se acordă managementului riscului în cadrul implementării unui sistem de control intern eficace. Faţă de COSO I, în COSO ERM a fost introdusă componenta *Stabilirea obiectivelor*, pentru a sublinia faptul că după asigurarea unui mediul de lucru adecvat, orice demers porneşte în primul rând de la ceea ce entitatea îşi propune să realizeze.

Nr.	Componentele COSO I	Nr.	Componentele COSO II
1	Mediul de control	1	Mediul intern
2	Evaluarea riscului	2	Stabilirea obiectivelor
		3	Identificarea evenimentelor
		4	Evaluarea riscului
		5	Răspunsul la risc
3	Activităţile de control	6	Activităţile de control
4	Informarea şi comunicarea	7	Informarea şi comunicarea
5	Monitorizarea	8	Monitorizarea

Tabelul nr. 2.3 – Comparaţie între componentele definite în COSO I şi COSO II

COSO ERM menţionează faptul că există o relaţie directă între obiectivele entităţii şi componentele managementului integrat al riscului. Astfel, cele patru categorii de obiective (strategic, operaţional, de raportare şi conformitatea) sunt reprezentate pe coloane verticale, cele opt componente ale ERM pe coloane orizontale, iar structurile componente ale unei entităţi sunt desfăşurate pe cea de a treia dimensiune. Această *reprezentare tridimensională a ERM*, indică modul de implementare a procesului ERM în entitate, în sensul că cele opt componente trebuie aplicate pentru fiecare structură a entităţii şi pentru fiecare obiectiv, respectiv categorie de obiective ale acesteia după algoritmul descris mai sus.

Raportul Managementul Integrat al Riscului – Cadrul Integrat (*COSO II - ERM*), a fost organizat în două volume, astfel:

– *Cadrul şi Sinteza Raportului*[53]. Cadrul defineşte managementul integrat al riscului, conceptele şi principiile caracteristice, furnizând îndrumare utilă conducerii entităţilor pentru evaluarea eficacităţii procesului şi îmbunătăţirea acestuia. Sinteza raportului prezintă succint elementele de bază ale procesului de management riscului, adresându-se cu precădere conducătorilor de entităţi, membrilor consiliilor de administraţie şi altor organisme de reglementare;

[53] În engleză The Framework şi Executive Summary

Scanned with OKEN Scanner

– *Tehnici de Aplicare*[54], în care sunt prezentate exemple cu privire la punerea în practică a elementelor cadrului.

În concluzie, cadrul COSO ERM aduce o abordare coordonată a procesului de management al riscului la nivelul unei organizații, punctul de pornire reprezentându-l dimensiunea strategică a acesteia.

Considerăm că bunele practici privind managementul integrat al riscului trebuie să facă obiectul unei actualizări a legislației naționale din sectorul public şi privat, pentru adaptarea la specific şi implementarea lor în entitățile din țara noastră.

---

[54] În engleză Application Techniques

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA a II-a

PRACTICA

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3
IMPLEMENTAREA STANDARDELOR DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL (EXEMPLE PRACTICE)

3.1. Sinteza Capitolului 3 - Implementarea Standardelor de control intern/managerial

- *Codul controlului intern/managerial* reprezintă cadrul de control românesc şi este constituit din 25 de standarde;
- Standardele de control intern/managerial definesc reguli de management minimale ce trebuie aplicate de către toate entităţile publice;
- Prin gruparea standardelor, cadrul de control românesc a fost structurat pe cinci componente principale: *Mediul de control*; *Performanţa şi managementul riscurilor*; *Informarea şi comunicarea*; *Activităţi de control*; *Auditarea şi evaluarea*;
- Standardele de control intern ale Comisiei Europene (în număr de 24) au reprezentat izvorul standardelor prevăzute în *Codul controlului intern/managerial*;
- *Mediul de control* reprezintă baza pentru implementarea celorlalte componente şi standarde ale sistemului de control intern/managerial;
- *Performanţa şi managementul riscurilor* reprezintă componenta care vizează identificarea, evaluarea şi analizarea riscurilor, precum şi măsurarea şi raportarea performanţelor privind îndeplinirea obiectivelor;
- *Informarea şi comunicarea* vizează identificarea informaţiilor necesare îndeplinirii sarcinilor şi asigurarea unei comunicări eficace în cadrul organizaţiei;
- *Activităţile de control* vizează punerea în aplicare a dispoziţiilor conducerii entităţii, fiind corelate cu riscurile şi măsurile stabilite în procesul de management al riscului;
- *Auditarea şi evaluarea* se referă la modul în care se realizează monitorizarea funcţionării sistemului de control intern/managerial.

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Prezentarea Standardelor de control intern/managerial

Aşa cum am menţionat în capitolul 1, principala problemă cu care se confrunta orice manager, care ar fi dorit să implementeze un sistem funcţional de control intern/managerial, o reprezenta absenţa unui model în acest sens. De asemenea, auditorii interni, care aveau ca principală responsabilitate evaluarea sistemelor de control intern/managerial, întâmpinau mari dificultăţi în îndeplinirea acestei responsabilităţi, întrucât nu exista un referenţial/model la care să raporteze sistemele de control intern/managerial din entităţi.

Aceste probleme şi dificultăţi au fost în mare parte surmontate ca urmare a emiterii *Standardelor de control intern/managerial*. Spunem în parte, pentru că standardele nu au rezolvat în totalitate problemele şi dificultăţile, aşa cum va rezulta din argumentele expuse de autori în capitolul următor.

În conformitate cu prevederile *Codul controlului intern/managerial*, standardele nu se adresează doar persoanelor angrenate în control sau în activităţi financiar-contabile, ci tuturor angajaţilor, indiferent de nivelul ierarhic, întrucât definesc un minimum de *reguli de management*, ce trebuie urmate de toate entităţile publice.

Cu alte cuvinte, **orice conducător de organizaţie sau entitate, orice persoană aflată într-o poziţie de conducere, precum şi toţi angajaţii trebuie să le aplice, întrucât aceste standarde reprezintă buna practică în domeniul managementului în ţara noastră.**

Standardele definite în *Codul controlului intern/managerial* vizează *două obiective principale*:

– crearea unui model de control managerial uniform şi coerent;

– stabilirea unui sistem de referinţă (referenţial, criteriu) în raport cu care se evaluează sistemele de control intern/managerial pentru identificarea punctelor slabe ale acestora şi dispunerea măsurilor de îmbunătăţire.

În acest sens, la implementarea sau dezvoltarea unui sistem de control intern/managerial, conducerea entităţii trebuie să pornească de la aceste standarde. Se menţionează faptul că aceste standarde conţin enunţuri generale pentru ca fiecare manager, indiferent de sectorul de activitate sau de mărimea entităţii, să le poată aplica.

Fiecare standard este structurat pe 3 componente, după cum urmează:

– *Descrierea standardului*, care explicitează titlul şi prezintă elementele definitorii ale acestuia;

– *Cerinţe generale*, care prezintă *acţiunile de bază* ce trebuie întreprinse pentru implementarea/respectarea standardului. Facem precizarea că doar întreprinderea acestor acţiuni nu asigură, în mod necesar, implementarea/respectarea standardului;

Scanned with OKEN Scanner

– *Referințe principale*, care enumeră cadrul normativ reprezentativ în care sunt prevederi incidente standardului în cauză.

Codul controlului intern/managerial conține 25 de standarde, denumite astfel:

Nr. standard	Denumire	Nr. standard	Denumire
Standardul 1	Etica, integritatea	Standardul 14	Corespondența și arhivarea
Standardul 2	Atribuții, funcții, sarcini	Standardul 15	Ipoteze, reevaluări
Standardul 3	Competența, performanța	Standardul 16	Semnalarea neregularităților
Standardul 4	Funcții sensibile	Standardul 17	Proceduri
Standardul 5	Delegarea	Standardul 18	Separarea atribuțiilor
Standardul 6	Structura organizatorică	Standardul 19	Supravegherea
Standardul 7	Obiective	Standardul 20	Gestionarea abaterilor
Standardul 8	Planificarea	Standardul 21	Continuitatea activității
Standardul 9	Coordonarea	Standardul 22	Strategii de control
Standardul 10	Monitorizarea performanțelor	Standardul 23	Accesul la resurse
Standardul 11	Managementul riscului	Standardul 24	Verificarea și evaluarea controlului
Standardul 12	Informarea		
Standardul 13	Comunicarea	Standardul 25	Auditul intern

Tabelul nr. 3.1 – Denumirile standardelor din Codul controlului intern

Aceste 25 de standarde constituie în fapt **cadrul de control autohton**, care conține cinci elemente-cheie, rezultate prin gruparea mai multor standarde din *Codul controlului intern*, astfel:

– ***Mediul de control***, reprezintă primul element cheie și prin implementare vizează asigurarea unui climat în cadrul entității propice implementării sistemului de control intern/managerial. Grupează problemele legate de organizare, managementul resurselor umane, etică, deontologie și integritate, prezentate în următoarele standarde:

Nr. standard	Denumire
Standardul 1	Etica, integritatea
Standardul 2	Atribuții, funcții, sarcini
Standardul 3	Competența, performanța
Standardul 4	Funcții sensibile
Standardul 5	Delegarea
Standardul 6	Structura organizatorică

– ***Performanța și managementul riscurilor***, care subsumează problematica managementului legată de fixarea obiectivelor, planificare (planificarea multianuală), programare (planul de management) și performanță (monitorizarea performanțelor), descrise în următoarele standarde:

Scanned with OKEN Scanner

Nr. standard	Denumire
Standardul 7	Obiective
Standardul 8	Planificarea
Standardul 9	Coordonarea
Standardul 10	Monitorizarea performanțelor
Standardul 11	Managementul riscului
Standardul 15	Ipoteze, reevaluări

– ***Informarea şi comunicarea***, care include aspectele ce țin de crearea unui sistem informațional adecvat în entitate, urmărind emiterea de rapoarte privind execuția planurilor, bugetului, utilizării resurselor. De asemenea, mai vizează semnalarea iregularităților, conservarea şi arhivarea documentelor, aşa cum rezultă din următoarele standarde:

Nr. standard	Denumire
Standardul 12	Informarea
Standardul 13	Comunicarea
Standardul 14	Corespondența şi arhivarea
Standardul 16	Semnalarea neregularităților

– ***Activități de control*** vizează verificarea punerii în practică a dispozițiilor conducerii, dar şi reducerea riscului de erori în desfăşurarea activităților entității prin elaborarea procedurilor, continuitatea operațiunilor, înregistrarea excepțiilor (abaterilor), separarea atribuțiilor; supravegherea (monitorizarea), care sunt descrise în următoarele standarde:

Nr. standard	Denumire
Standardul 17	Proceduri
Standardul 18	Separarea atribuțiilor
Standardul 19	Supravegherea
Standardul 20	Gestionarea abaterilor
Standardul 21	Continuitatea activității
Standardul 22	Strategii de control
Standardul 23	Accesul la resurse

– ***Auditarea şi evaluarea***, care prezintă aspectele privind evaluarea şi perfecționarea controlului intern/managerial, descrise în standardele următoare:

Nr. standard	Denumire
Standardul 24	Verificarea şi evaluarea controlului
Standardul 25	Auditul intern

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a înțelege importanța aplicării *elementelor-cheie* ale cadrului de control autohton, prezentăm o comparație între acestea și componentele caracteristice ale cadrelor de control COSO I și COSO II (ERM).

3.3. Comparație între *Codul controlului intern/managerial* și standardele de control intern ale Comisiei Europene

Vechile standarde de control intern ale Comisiei Europene, în număr de 24, au reprezentat izvorul standardelor prevăzute în *Codul controlului intern/managerial*. În tabelul nr. 3.2 este prezentată o comparație între standardele componente ale *Codul controlului intern/managerial* din România și standardele de control intern ale Comisiei Europene.

Codul controlului intern din România		**Standardele de control intern ale Comisiei Europene**	
Nr. St[55].	Denumire	Nr. St.	Denumire
St. 1	Etica, integritatea	St. 1	Etica și integritatea (Ethics and Integrity)
St. 2	Atribuții, funcții, sarcini	St. 2	Misiune, roluri și sarcini (Mission, roles and tasks)
St. 3	Competența, performanța	St. 3	Competența personalului (Staff competence)
		St. 4	Performanța personalului (Staff performance)
St. 4	Funcții sensibile	St. 5	Funcții sensibile (Sensitive functions)
St. 5	Delegarea	St. 6	Delegarea (Delegation)
St. 6	Structura organizatorică		
St. 7	Obiective	St. 7	Stabilirea obiectivelor (Objective setting)
St. 8	Planificarea	St. 8	Programarea multianuală (Multi-annual programming)
		St. 9	Planul anual de management (Annual management plan)
St. 9	Coordonarea		
St. 10	Monitorizarea performanțelor	St. 10	Monitorizarea performanțelor în raport cu ținte și indicatori (Monitoring performance against targets and indicators)
St. 11	Managementul riscului	St. 11	Analiza și managementul riscului (Risk analysis and management)
St. 12	Informarea	St. 20	Înregistrarea și corectarea deficiențelor în domeniul controlului intern (Recording and corrections of IC weaknesses)
		St. 12	Gestionarea adecvată a informațiilor (Adequate management information)
St. 13	Comunicarea		
St. 14	Corespondența și arhivarea	St. 13	Sistemele de înregistrare și arhivare a corespondenței (Mail registration and filing systems)

[55] Nr. St. – numărul standardului

Scanned with OKEN Scanner

St. 15	Ipoteze, reevaluări		
St. 16	Semnalarea neregularităţilor	St. 14	Reporting improprieties (Raportarea neregularităţilor)
St. 17	Proceduri	St. 15	Documentarea procedurilor (Documentation of procedures)
St. 18	Separarea atribuţiilor	St. 16	Separarea atribuţiilor (Segregation of duties)
St. 19	Supravegherea	St. 17	Supervizarea (Supervision)
		St. 21	Rapoartele de audit (Audit reports)
St. 20	Gestionarea abaterilor	St. 18	Înregistrarea excepţiilor (Recording exceptions)
St. 21	Continuitatea activităţii	St. 19	Continuitatea operaţiunilor (Continuity of operations)
St. 22	Strategii de control	St. 23	Evaluarea (Evaluation)
St. 23	Accesul la resurse		
St. 24	Verificarea şi evaluarea controlului	St. 24	Evaluarea anuală a controlului intern (Annual review of Internal Control)
St. 25	Auditul intern	St. 22	Capacitatea de audit intern (Internal Audit Capability)

Tabelul nr. 3.2 – O posibilă echivalenţă între standardele vechi de control intern ale Comisiei Europene şi cele din codul controlului intern

După cum se poate observa, cu mici excepţii, *Codul controlului intern/managerial* reprezintă o versiune a standardelor de control intern ale Comisiei Europene. Iniţial, Comisia Europeană a stabilit 24 de standarde, care, ulterior au fost revizuite şi regrupate în 16 standarde. Această nouă grupare a standardelor a eliminat suprapunerile de activităţi dintre standardele vechi. De exemplu, standardele de control intern vechi nr. 15 - *Documentaţia aferentă procedurilor*[56], nr. 16 - *Separarea atribuţiilor*[57] şi nr. 18 - *Înregistrarea abaterilor*[58] au „fuzionat" într-un singur standard, respectiv standardul 8 - *Procese şi proceduri.*

În tabelul 3.3 s-a încercat o echivalare a standardele vechi şi noi de control intern ale Comisiei Europene[59] cu cele din *Codul controlului intern/managerial*, pe baza corespondenţei realizate în documentele publicate de Comisie cu privire la această problemă.

---

[56] în engleză "Documentation of procedures"
[57] în engleză "Segregations of duties"
[58] în engleză "Recording exceptions"
[59] Echivalenţa între vechile standard de control intern ale Comisiei Europene (în număr de 24) şi cele noi (în număr de 16) a fost preluată din anexa la documentul "The revised internal control standards for effective management" (European Comission - Internal Control Standards for Effective Management, 2007)

Scanned with OKEN Scanner

Nr. şi denumire standarde noi (CE)	Nr. şi denumire standarde vechi (CE)	Nr. şi denumire standarde din Codul controlului intern
1. Misiune (Mission)	2. Misiune, roluri şi sarcini (Mission, roles and tasks)	2. Atribuţii, funcţii, sarcini
2.Valorile etice şi organizaţionale (Ethical and organisational values)	1. Etica şi integritatea (Ethics and Integrity)	1. Etica, integritatea
	14. Reporting improprieties (Raportarea neregularităţilor)	16.Semnalarea neregularităţilor
3. Încadrarea şi mobilitatea personalului (Staff allocation and mobility)		
4. Evaluarea şi dezvoltarea personalului (Staff evaluation and development)	3. Competenţa personalului (Staff competence)	3. Competenţa, performanţa
	4. Performanţa personalului (Staff performance)	
5. Obiective şi indicatori de performanţă (Objectives and Performance Indicators)	7. Stabilirea obiectivelor (Objective setting)	7. Obiective
	8. Programarea multianuală (Multi-annual programming)	15. Ipoteze, reevaluări
	9. Planul anual de management (Annual management plan)	8. Planificarea
	10. Monitorizarea performanţelor în raport cu ţinte şi indicatori (Monitoring performance against targets and indicators)	10.Monitorizarea performanţelor
6. Procesul de management al riscului (Risk management process)	11. Analiza şi managementul riscului (Risk analysis and management)	11. Managementul riscului
7. Structura operaţională (Operational structure)		6. Structura organizatorică
	5. Funcţii sensibile (Sensitive functions)	4. Funcţii sensibile
	6. Delegarea (Delegation)	5. Delegarea
8. Procese şi proceduri (Processes and procedures)	15. Documentarea procedurilor (Documentation of procedures)	17. Proceduri
	16. Separarea atribuţiilor (Segregation of duties)	18. Separarea atribuţiilor
	18. Înregistrarea excepţiilor (Recording exceptions)	20. Gestionarea abaterilor
9. Supervizarea din partea managementului (Management supervision)	17. Supervizarea (Supervision)	19. Supravegherea
	21. Rapoartele de audit (Audit reports)	
		9. Coordonarea
10. Continuitatea activităţii (Business continuity)	19. Continuitatea operaţiunilor (Continuity of operations)	21. Continuitatea activităţii

Scanned with OKEN Scanner

11.Managementul documentelor Document management)	13. Sistemele de înregistrare şi arhivare a corespondenţei (Mail registration and filing systems)	14.Corespondenţa şi arhivarea
12. Informarea şi comunicarea (Information and communication)	12. Gestionarea adecvată a informaţiilor (Adequate management information)	12. Informarea 13. Comunicarea
	20. Înregistrarea şi corectarea deficienţelor în domeniul controlului intern (Recording and corrections of IC weaknesses)	
13. Raportarea financiar-contabilă (Accounting and Financial reporting)		
14. Evaluarea activităţilor (Evaluation of activities)	23. Evaluarea (Evaluation)	22. Strategii de control
15. Evaluarea sistemelor de control intern (Assessment of internal control systems)	24. Evaluarea anuală a controlului intern (Annual review of Internal Control)	24. Verificarea şi evaluarea controlului
16. Capacitatea de audit intern (Internal Audit Capability)	22. Capacitatea de audit intern (Internal Audit Capability)	25. Auditul intern

Tabelul nr. 3.3. – O posibilă echivalenţă între standardele vechi şi noi de control intern ale Comisiei Europene şi cele din *Codul controlului intern/managerial*

Modelul actual de control intern al Comisiei Europene grupează standardele de control intern în jurul a 6 componente cheie, după cum urmează:

Nr. standard	Denumire
1. Misiune şi Valori (Mission and Values)	
St. 1	Misiune (Mission)
St. 2	Valorile etice şi organizaţionale (Ethical and organisational values)
2. Resursele Umane (Human Resources)	
St. 3	Încadrarea şi mobilitatea personalului (Staff allocation and mobility)
St. 4	Evaluarea şi dezvoltarea personalului (Staff evaluation and development)
3. Procesele de Planificare şi Managementul Riscului (Planning and Risk Management Processes)	
St. 5	Obiective şi indicatori de performanţă (Objectives and Performance Indicators);
St. 6	Procesul de management al riscului (Risk management process);
4. Operaţiunile şi Activităţile de Control (Operations and Control Activities)	
St. 7	Structura operaţională (Operational structure);
St. 8	Procese şi proceduri (Processes and procedures);
St. 9	Supervizarea din partea managementului (Management supervision);
St. 10	Continuitatea activităţii (Business continuity);
St. 11	Managementul documentelor (Document management);

Scanned with OKEN Scanner

5. Informarea şi Raportarea Financiară (Information and Financial Reporting)	
St. 12	Informarea şi comunicarea (Information and communication);
St. 13	Raportarea financiar-contabilă (Accounting and Financial reporting);
6. Evaluare şi Audit (Evaluation and Audit)	
St. 14	Evaluarea activităţilor (Evaluation of activities);
St. 15	Evaluarea sistemelor de control intern (Assessment of internal control systems);
St. 16	Capacitatea de audit intern (Internal Audit Capability).

Aşa cum se menţionează în anexele la forma revizuită a standardelor de control intern ale Comisiei Europene, un scop l-a constituit creşterea flexibilităţii în acest domeniu. Premisa care a stat la baza acestei revizuiri are în vedere faptul că un standard de control intern poate să nu aibă aceeaşi importanţă, în acelaşi timp, pentru toate entităţile în care se aplică. De aceea, în funcţie de specificul fiecărei entităţi, riscurile semnificative, mediul de control etc., conducerea va pune accent pe creşterea eficacităţii anumitor standarde, considerate de importanţă deosebită pentru organizaţie.

De asemenea, faţă de vechile standarde, cele revizuite cuprind principii generale ale controlului intern şi nu mai includ cerinţe detaliate şi specifice aferente standardului, care au fost incluse după fiecare standard.

O posibilă corespondenţă a componentelor din cadrul COSO I cu cele din modelul de control al Comisiei Europene este prezentată în tabelul următor.

Nr.	Componentele modelului de control al Comisiei Europene	Nr.	Componentele COSO I
1	Misiune şi Valori	1	Mediul de control
2	Resursele Umane		
3	Procesele de Planificare şi Managementul Riscului	2	Evaluarea riscului
4	Operaţiunile şi Activităţile de Control	3	Activităţile de control
5	Informarea şi Raportarea Financiară	4	Informarea şi comunicarea
6	Evaluare şi Audit	5	Monitorizarea

În concluzie, modelul actual de control al Comisiei Europene se deosebeşte de cadrul COSO I prin stabilirea a 6 componente cheie, dar păstrează „matricea logică" a acestuia.

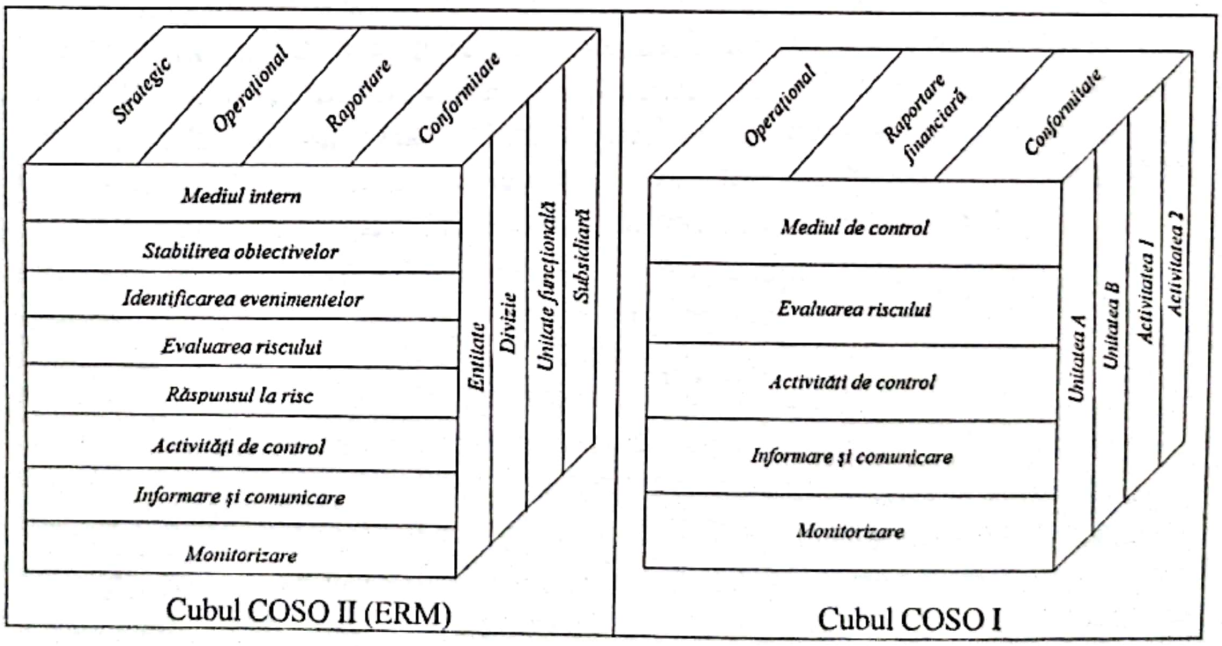
Scanned with OKEN Scanner

3.4. Comparaţie între COSO I, COSO II şi Standardele de control intern/managerial

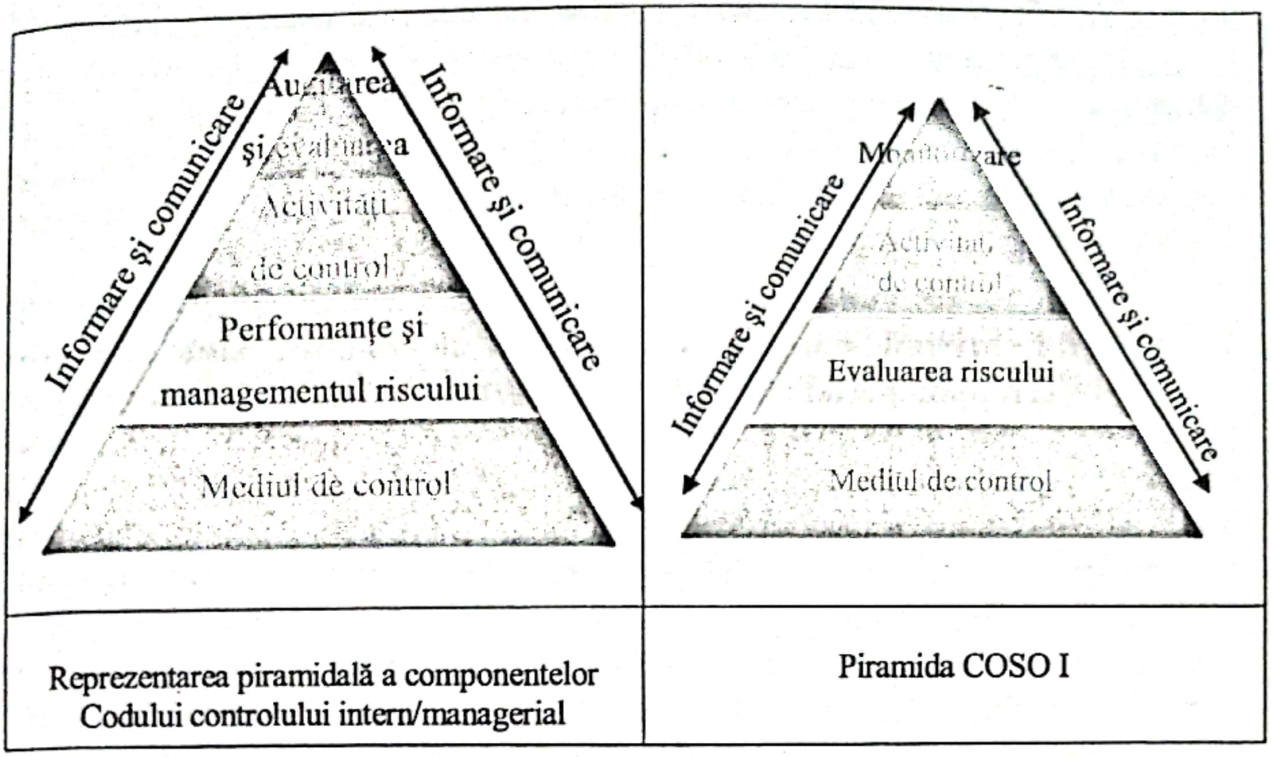
Pentru analizarea diferenţelor între cadrele de control COSO I, COSO II (ERM) şi cel autohton (Codul controlului intern) au fost reprezentate componentele acestora sub forma unui cub, în care sunt puse în legătură cu categoriile de obiective şi structura organizatorică a unei entităţi (figura 3.1.).

În tabelul următor este reprezentată aceeaşi comparaţie între componentele COSO I, COSO II (ERM) şi elementele-cheie ale cadrului de control autohton.

După cum se poate observa, trei elemente-cheie sunt identice cu componentele COSO I, respectiv *Mediul de control*, *Activităţile de control*, *Informarea şi comunicarea*. Există două diferenţe, respectiv *Performanţa şi managementul riscului* în *Codul controlului intern/managerial* faţă de *Evaluarea riscului* în COSO I, precum şi *Auditarea şi evaluarea* în Standarde faţă de *Monitorizarea* în COSO I. Aşa cum rezultă, aceste diferenţe sunt de fapt doar de denumire, întrucât în fapt se referă la aspecte similare. Astfel, componenta nr. 2 se referă la managementul riscului, singura diferenţă de elementul-cheie din *Codul controlului intern/managerial* fiind în faptul că include şi partea de monitorizare a performanţelor. Componenta nr. 5 se referă în fapt la aceeaşi activitate, respectiv cea de monitorizare a funcţionării sistemului de control intern/managerial.



Scanned with OKEN Scanner



Reprezentarea piramidală a componentelor Codului controlului intern/managerial

Piramida COSO I

Figura nr. 3.1. - Comparație între COSO I, COSO II și Standardele de control intern/managerial

Nr.	Elementele-cheie standarde	Nr.	Componentele COSO I	Nr.	Componentele COSO II (ERM)
1	Mediul de control	1	Mediul de control	1	Mediul intern
				2	Stabilirea obiectivelor
2	Performanța și managementul riscurilor	2	Evaluarea riscului	3	Identificarea evenimentelor
				4	Evaluarea riscului
				5	Răspunsul la risc
3	Activitățile de control	3	Activitățile de control	6	Activitățile de control
4	Informarea și comunicarea	4	Informarea și comunicarea	7	Informarea și comunicarea
5	Auditarea și evaluarea	5	Monitorizarea	8	Monitorizarea

Tabelul nr. 3.4 – Comparație între componentele definite în COSO I, COSO II și elementele-cheie ale cadrului de control autohton

În concluzie, denumirile elementelor-cheie, precum și conținutul standardelor de control intern/managerial indică faptul că acestea au avut la bază cadrul de control COSO I.

Scanned with OKEN Scanner

3.5. Implementarea Standardelor de control intern/managerial

Implementarea Standardelor de control intern/managerial presupune adaptarea cerinţelor generale, precum şi a prevederilor incidente din cadrul normativ indicat la fiecare standard la specificul entităţii respective. De aceea, la implementarea Standardelor de control intern/managerial în întreaga entitate pot fi luate în considerare următoarele etape generale:

1. *Structura cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică* privind implementarea şi/sau dezvoltarea sistemului de control intern/managerial va stabili un *grup de lucru* pentru fiecare standard care să includă specialişti în problematica vizată de standardul respectiv.

De exemplu, pentru implementarea Standardului 1 - *Etica, integritatea* sunt cooptaţi în grupul de lucru specialiştii în etică, resurse umane (cum ar fi ofiţerul de etică, dacă este desemnat), iar pentru Standardul 7 – *Obiective* grupul de lucru poate include şefi de compartimente şi specialişti de la structura de planificare. Stabilirea acestor grupuri de lucru este aplicabilă în cazul entităţilor publice medii sau mari. Pentru entităţile publice mici, poate fi aleasă soluţia unui singur grup de lucru sau cea în care fiecare compartiment dispune implementarea standardelor în mod individual. Avantajul grupului de lucru constituit din specialişti în domeniu constă în faptul că asigură acelaşi nivel de calitate la implementarea standardului în fiecare compartiment al entităţii.

2. La propunerea grupurilor de lucru, *structura cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică* va stabili compartimentele la care un standard este aplicabil sau nu.

Această decizie de stabilire nu este definitivă, fiind necesar ca cel puţin anual, structura cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică să reanalizeze compartimentele la care fiecare standard este aplicabil. Această reanalizare ulterioară apare în contextul în care obiectivele entităţii se pot modifica în timp şi, în consecinţă, structura organizatorică sau atribuţiile şi sarcinile stabilite compartimentelor.

3. Se identifică cerinţele standardului.

Pentru fiecare standard se identifică elementele menţionate în *descrierea standardului* şi în *cerinţele generale*, respectiv acţiunile de bază ce trebuie întreprinse pentru implementarea/respectarea standardului.

4. Se identifică prevederile aplicabile standardului din actele normative indicate ca referinţe principale.

În această etapă se identifică *referinţele principale*, care constituie cadrul normativ reprezentativ în care sunt prevederi incidente standardului în cauză. Se vor urmări actualizările şi completările legislaţiei existente, precum şi apariţia

Scanned with OKEN Scanner

unor acte normative noi, care să conțină prevederi incidente standardului. Un rol foarte important în această etapă îl are consilierul juridic al entității.

5. Se identifică prevederile aplicabile standardului din normele și regulamentele specifice domeniului, entității, compartimentului (pentru fiecare compartiment).

Etapa vizează identificarea oricărei prevederi incidente standardului cuprinsă într-o normă sau regulament specific domeniului de activitate, entității sau compartimentului în cauză. Pe lângă consilierul juridic al entității, un rol foarte important în această etapă îl au specialiștii în domeniile de activitate specifice entității.

6. Se identifică elemente de bună practică în aplicarea standardului.

Din schimburile de experiență în domeniul de activitate sau în alte domenii conexe, din cursurile de pregătire specifice, precum și din literatura de specialitate pot fi identificate elemente de bună practică aplicabile standardului. Aceste elemente pot fi utilizate pentru o mai bună aplicare a lui. Un exemplu în acest sens îl reprezintă *Tehnicile de Aplicare*[60] din cadrul *Raportului Managementul Integrat al Riscului - Cadrul Integrat (COSO II* sau *ERM)*, care prezintă un studiu de caz deosebit de util în implementarea Standardului 11 - *Managementul riscului.*

7. Se întocmesc chestionare de analiză a diferențelor[61] între prevederile aplicabile și practica curentă a compartimentului.

Aceste chestionare reprezintă materializarea în documente a diferențelor identificate între cerințele standardului, prevederile aplicabile acestuia, elementele de bună practică (etapele 3, 4, 5) și ceea ce există în realitate în practică. În fapt, în această etapă se face diferența între ceea ce ar trebui să existe pentru implementarea standardului și ceea ce există în practică. Un exemplu de chestionar de analiză a diferențelor este prezentat în tabelul 3.5.

STANDARDUL 7 - OBIECTIVE				
Cerințe și prevederi normative	Practica curentă a entității (compar-timentului)	Buna practică	Diferențe	Activități necesare
Cerințele standardului				
Entitatea publică transpune obiectivele	Au fost definite obiectivele generale dar nu au fost definite	Sunt definite obiective și ținte	Nu sunt definite obiectivele specifice și	a)Actualizarea procedurii de planificare pentru stabilirea responsabilităților privind transpunerea

[60] În engleză Application Techniques

[61] în engleză tehnica de analiză a diferențelor este denumită "gap analysis"

Scanned with OKEN Scanner

generale în obiective specifice şi în rezultate aşteptate pentru fiecare activitate	obiective specifice şi rezultate aşteptate pentru nicio activitate	(rezultate aşteptate)	nici rezultate aşteptate	obiectivelor generale în obiective specifice b)Stabilirea de rezultate aşteptate pentru fiecare obiectiv c)Actualizarea fişelor posturilor cu responsabilităţi precise în acest sens
Obiectivele trebuie astfel definite încât sa răspundă pachetului de cerinţe S.M.A.R.T.	Nu s-a analizat dacă obiectivele răspund cerinţelor S.M.A.R.T.	Obiecti-vele sunt SMART	Nu se verifică calitativ obiectivele (S.M.A.R.T)	Actualizarea procedurii de planificare şi a fişelor posturilor pentru stabilirea de responsabilităţi precise privind analiza obiectivelor d.p.d.v. a cerinţelor S.M.A.R.T.
Prevederi aplicabile standardului din acte normative				
.....				
Prevederile aplicabile standardului din normele şi regulamentele specifice				
.....				

Tabelul 3.5 – Exemplu de chestionar de analiză a diferenţelor

8. Se stabilesc activităţi, documente etc. necesare implementării standardului.

În această etapă se stabilesc activităţile necesare reducerii/eliminării diferenţelor rezultate pentru fiecare standard din chestionarele de la etapa anterioară. Menţionăm faptul că este posibil ca unele diferenţe să nu poată fi implementate într-un singur exerciţiu financiar.

9. *Structura cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică* evaluează periodic progresele înregistrate privind conformitatea cu standardul şi dispune măsuri de corectare a deficienţelor. Anual, fiecare entitate publică trebuie să raporteze ierarhic nivelul de implementare a standardelor. De aceea, structura cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică va evalua periodic progresele înregistrate privind conformitatea cu fiecare standard din compartimentele care trebuie să-l implementeze şi va dispune eventuale măsuri de corectare a deficienţelor constatate.

În ceea ce priveşte implementarea *Standardelor de control intern/managerial* considerăm că aceasta trebuie să se facă grupat, prin raportarea la fiecare din cele 5 *elemente-cheie* ale *Codului controlului intern/managerial* şi nu în ordinea numerotării lor.

Scanned with OKEN Scanner

În continuare, pornind de la prevederile standardelor din *Codul controlului intern/managerial*, prezentăm principalele aspecte, acțiuni și sugestii pentru implementarea acestora, însoțite, acolo unde este cazul, de exemple.

3.5.1. Mediul de control

Reprezintă primul element cheie ce trebuie asigurat pentru implementarea unui sistem de control intern/managerial. Dacă se compară implementarea controlului intern/managerial cu cea privind construcția unei case, atunci, se poate spune că mediul de control este la fel de important ca și fundația casei. Cu cât aceasta va fi mai solidă, cu atât locuința va fi mai trainică. De aceea, mediul de control reprezintă primul element cheie și baza pentru implementarea celorlalte componente și standarde din cadrul de control autohton.

Mediul de control se referă la aspectele privind etica și integritatea în cadrul organizației, delimitarea clară a rolurilor și responsabilităților pentru angajați, promovarea competenței și performanței profesionale, cultivarea unei atitudini pozitive față de controlul intern/managerial, stilul de conducere, structura organizațională, practicile privind resursele umane etc.

După cum se poate observa, mediul de control vizează, în primul rând, personalul entității. Se pornește de la premisa că aportul angajaților este determinant în implementarea și funcționarea unui sistem de control intern/managerial. Astfel, aceștia reprezintă resursa cea mai valoroasă a entității, fiind în fapt, conform literaturii de specialitate[62], „motorul" oricărei organizații. Indiferent de gradul de automatizare, o entitate nu poate funcționa fără aportul angajaților. De aceea, mediul de control urmărește implicarea angajaților din cadrul entității pentru a asigura obținerea unor rezultate pozitive de către aceasta (îndeplinirea obiectivelor propuse). În acest sens, mediul de control asigură climatul, disciplina și structura necesară funcționării în bune condiții a controlului intern/managerial, precum și a entității în ansamblu.

Pentru implementarea acestor aspecte, mediul de control grupează primele 6 standarde: Standardul 1 - *Etica, integritatea*; Standardul 2 - *Atribuții, funcții, sarcini*; Standardul 3 - *Competența, performanța*; Standardul 4 - *Funcții sensibile*; Standardul 5 - *Delegarea*; Standardul 6 - *Structura organizatorică*. În continuare, pentru fiecare standard care este inclus în mediul de control, sunt prezentate prevederile din *Codul controlului intern/managerial*, precum și principalele acțiuni pentru implementare.

---

[62] Committee of Sponsoring Organizations (COSO), Internal Control – Integrated Framework

Scanned with OKEN Scanner

3.5.1.1. Implementarea Standardului 1 - *Etica, integritatea*

Primul standard se referă la manifestarea şi promovarea în cadrul entităţii a integrităţii şi valorilor etice de către management şi angajaţi. Conducerea entităţii deţine rolul principal în instaurarea şi cultivarea unui climat bazat pe etică, integritate, transparenţă şi competenţă. Tonul dat de conducere se propagă în întreaga entitate, managementul servind de multe ori ca model pentru angajaţi, care tind să imite sau să se identifice cu comportamentul conducerii.

Conducerea trebuie să asigure cadrul necesar unui comportament adecvat din partea angajaţilor entităţii şi eliminarea practicilor, precum şi a comportamentului care nu sunt etice. Regulile, comportamentul acceptat şi cel care nu este acceptat în entitate trebuie să fie cunoscute de către toţi angajaţii acesteia.

Prevederile Standardului 1 - *Etica, integritatea* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

1.1. Descrierea standardului Entitatea publică asigură condiţiile necesare cunoaşterii de către angajaţi a reglementărilor care guvernează comportamentul acestora, prevenirea şi raportarea fraudelor şi neregulilor.
1.2. Cerinţe generale – Managerul şi salariaţii trebuie să aibă un nivel corespunzător de integritate profesională şi personală şi să fie conştienţi de importanţa activităţii pe care o desfăşoară; – Managerul, prin deciziile sale şi exemplul personal, sprijină şi promovează valorile etice şi integritatea profesională şi personală a salariaţilor. Deciziile şi exemplul personal trebuie să reflecte: ▪ valorificarea transparenţei si probităţii în activitate; ▪ valorificarea competenţei profesionale; ▪ iniţiativa prin exemplu; ▪ conformitatea cu legile, regulamentele, regulile şi politicile specifice; ▪ respectarea confidenţialităţii informaţiilor; ▪ tratamentul echitabil şi respectarea indivizilor; ▪ relaţiile loiale cu colaboratorii; ▪ caracterul complet şi exact al operaţiilor şi documentaţiilor; ▪ modul profesional de abordare a informaţiilor financiare; – Salariaţii manifestă acel comportament şi dezvoltă acele acţiuni percepute ca etice în entitatea publică; Managerul şi salariaţii au o abordare pozitivă faţă de controlul financiar, a cărui funcţionare o sprijină.
1.3. Referinţe principale – Legea nr. 188/1999 privind Statutul funcţionarilor publici, republicată, cu modificările ulterioare; – Legea nr. 7/2004 privind Codul de conduită a funcţionarilor publici;

Scanned with OKEN Scanner

– Legea nr. 251/2004 privind unele măsuri referitoare la bunurile primite cu titlu gratuit cu prilejul unor acţiuni de protocol în exercitarea mandatului sau a funcţiei;
– Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenţei în exercitarea demnităţilor publice, a funcţiilor publice şi în mediul de afaceri, prevenirea şi sancţionarea corupţiei, cu modificările şi completările ulterioare;
– Legea nr. 115/1996 privind declararea şi controlul averii demnitarilor, magistraţilor, funcţionarilor publici şi unor persoane cu funcţii de conducere;
– Legea nr. 477/2004 privind Codul de conduită a personalului contractual din autorităţile si entităţile publice;
– Legea nr. 78/2000 pentru prevenirea, descoperirea si sancţionarea faptelor de corupţie, cu modificările si completările ulterioare;
– Legea nr. 176/2010 privind integritatea în exercitarea funcţiilor şi demnităţilor publice, pentru modificarea şi completarea Legii nr. 144/2007 privind înfiinţarea, organizarea şi funcţionarea Agenţiei Naţionale de Integritate, precum şi pentru modificarea şi completarea altor acte normative;
– Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 56/2003 privind crearea statutului special al funcţionarului public denumit manager public, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 452/2004, cu modificările şi completările ulterioare;
– Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.190/2004 pentru aprobarea Codului etic al profesiei de controlor delegat;
– Ordinul nr. 252/2004 al ministrului finanţelor publice, pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern.

Tabelul 3.6 - Prevederile Standardului 1 - *Etica, integritatea* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 1 - *Etica, integritatea*, sunt:

1) Elaborarea unui cod etic (cod de conduită etică) în cadrul entităţii. Acest cod reprezintă un document oficial prin care se comunică tuturor salariaţilor valorile etice care fac parte din cultura entităţii. Codul etic stabileşte reguli de comportament etic în realizarea atribuţiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât şi celui de execuţie din cadrul compartimentelor, cum ar fi:

- *practici acceptate sau care nu sunt acceptate în entitate*. De exemplu, în entitate nu se acceptă ca funcţionarii să primească cadouri de la diverse persoane;
- *conflicte de interese şi incompatibilităţi*. Un exemplu în acest sens îl reprezintă interzicerea desemnării unui auditor să efectueze o misiune într-o entitate dacă deţine un grad de rudenie cu conducerea acesteia. O altă situaţie poate fi cazul în care conducătorul entităţii încheie contracte cu el însuşi în calitate de furnizor sau prestator, precum şi cu alte persoane cu care deţine grade de rudenie. În ceea ce priveşte conflictul de interese, de exemplu, este

Scanned with OKEN Scanner

necesar ca persoanele care au cunoştinţe sau rude în companiile furnizoare să nu ia decizii cu privire la aceste achiziţii;

▪ *standarde etice şi de comportament acceptate în entitate.* De exemplu, dacă entitatea efectuează achiziţii publice, personalul aferent trebuie să adere la Codul de conduită etică în achiziţiile publice, emis de Autoritatea Naţională pentru Reglementarea şi Monitorizarea Achiziţiilor Publice;

▪ *obligaţii stabilite prin lege sau doar la nivelul entităţii.* Exemple: depunerea declaraţiei de avere sau a declaraţiei privind prevenirea conflictului de interese;

▪ *utilizarea email-ului, internetului şi altor facilităţi.* Vizează utilizarea de către angajaţi a acestor facilităţi doar pentru îndeplinirea atribuţiilor de serviciu. În acest sens trebuie ţinută evidenţa utilizării internetului şi email-ului, iar auditorii interni trebuie să evalueze periodic aceste aspecte în cadrul misiunilor desfăşurate;

▪ *utilizarea resurselor entităţii, echipamentelor şi altor active.* Se referă la resursele puse la dispoziţia angajaţilor pentru îndeplinirea atribuţiilor (telefon, imprimante, maşină de serviciu etc.), care nu trebuie folosite în scopuri personale;

Codul etic trebuie să fie concis şi adaptat la specificul entităţii, pentru a fi înţeles uşor de angajaţi. Elaborarea concisă a codului etic prin orientarea pe mesaje cheie simple, determină creşterea aplicabilităţii lui în entitate.

Codul etic trebuie aprobat de conducătorul entităţii, care trebuie să dea tonul în respectarea lui şi să promoveze exemplul personal în acest sens. Codul etic trebuie să includă prevederi pentru toate categoriile de personal specifice entităţii în cauză, în raport cu atribuţiile desfăşurate în cadrul compartimentelor. În afară de prevederile codului etic valabile pentru toţi angajaţii entităţii, anumite categorii de angajaţi trebuie să respecte coduri de etică specifice atribuţiilor desfăşurate, cum ar fi, de exemplu, auditorii interni sau personalul din structura de achiziţii. Aceste prevederi suplimentare, aplicabile anumitor persoane sau compartimente, pot fi incluse în codul etic al entităţii sau înscrise în documente distincte;

2) Comunicarea periodică a codului etic angajaţilor entităţii, care trebuie să semneze în registrul pentru instruirea personalului. Periodic, - recomandăm cel puţin anual - trebuie prelucrate prevederile codului etic cu toţi angajaţii, care trebuie să semneze de luare la cunoştinţă. Se recomandă elaborarea unui *registru pentru pregătirea personalului* sau un document similar prin care să fie aduse la cunoştinţă, pe bază de semnătură, prevederile legislative importante aplicabile entităţii, codul etic, precum şi alte documente stabilite prin norme. Fiecare angajat va avea o fişă în acest registru în care se va menţiona data la care a avut loc prelucrarea prevederilor codului etic sau altor

Scanned with OKEN Scanner

prevederi. La prelucrarea codului etic cu angajaţii trebuie să participe conducerea entităţii pentru a sublinia importanţa respectării valorilor etice în organizaţie. La fiecare angajare, persoana respectivă trebuie să studieze codul etic şi să semneze un document de luare la cunoştinţă a prevederilor acestuia, care se anexează în dosarul personal. Eventual, se pot efectua testări periodice cu privire la cunoaşterea de către angajaţi a prevederilor codului etic, iar rezultatele obţinute să fie luate în calcul la evaluările periodice ale personalului;

Entitatea publică.....
Nume şi prenume.....
Compartimentul.....
Data angajării.....
Funcţia.....

Fişă pentru instruirea personalului

Nr. crt.	Denumirea document-ului	Prevederile prelucrate (art....)	Data prelucrării	Semnătura de luare la cunoştinţă	Testarea cunoştinţelor (dacă este cazul)	Observaţii
1.	Codul etic	Art. 21-40	03.02.20XX		10 pct./03.02.20XX	

Tabelul 3.7 – Exemplu de machetă a unei fişe privind instruirea personalului

3) Furnizarea de consiliere etică angajaţilor. Această activitate presupune consilierea angajaţilor pentru a cunoaşte şi înţelege ce comportamente sunt acceptate în entitate, care sunt inacceptabile şi sancţiunile aferente în caz de nerespectare. De asemenea, angajaţii trebuie să ştie cum să procedeze în cazul în care sesizează un comportament inacceptabil. Atunci când un angajat are incertitudini cu privire la modul în care trebuie să se comporte astfel încât să respecte valorile etice ale entităţii, acesta trebuie să cunoască de la cine poate obţine sprijin şi consiliere etică. În unele entităţi este stabilit prin cumul, sau distinct, un *ofiţer de etică*. În cazul în care nu este stabilită o astfel de persoană, trebuie menţionate în fişa postului persoanelor responsabile şi atribuţiile privind consilierea etică a angajaţilor;

4) Stabilirea unui canal de comunicare privind aspectele de etică. Conducerea entităţii trebuie să poarte şi să încurajeze comunicările pe linie de etică, atât în cadrul şedinţelor periodice, precum şi în discuţiile individuale cu angajaţii. De aceea, un punct obligatoriu pe agenda şedinţelor periodice ale managementului trebuie să fie aspectele privind integritatea şi etica în entitate. În plus, angajaţii trebuie să aibă libertatea şi accesul neîngrădit în comunicarea aspectelor de etică către conducerea entităţii;

Scanned with OKEN Scanner

5) Stabilirea unui sistem de monitorizare a respectării normelor de etică. Astfel, trebuie stabilite responsabilități prin fișa postului privind monitorizarea respectării codului etic de către angajați. Conducerea entității trebuie să intervină imediat atunci când sunt sesizate aspecte privind încălcarea prevederilor codului etic sau alte comportamente inacceptabile, inclusiv dacă sesizările sunt efectuate de terți. Auditorii interni ar trebui periodic să efectueze misiuni care să aibă ca temă evaluarea aspectelor privind etica și integritatea în cadrul organizației;

6) Stabilirea de măsuri în consecință în cazul încălcării codului etic. Pentru comportamentele care nu sunt acceptate în entitate, conflicte de interese și incompatibilități trebuie stabilite sancțiuni, proporțional cu gravitatea încălcării. Aceste sancțiuni posibile trebuie comunicate tuturor angajaților entității. În mod obligatoriu, orice încălcare a codului etic sau semnalare a unui comportament inacceptabil trebuie sancționată, pentru a preveni în viitor perpetuarea acesteia;

7) Comunicare și prelucrarea în întreaga entitate a cazurilor de încălcare a codului etic și a măsurilor întreprinse (acțiunilor disciplinare) pentru corectare. Reprezintă o acțiune menită să pregătească personalul cu privire la prevederile codului etic dar și să descurajeze eventuale tendințe de încălcare a acestuia. Fiecare caz de încălcare a codului etic trebuie prezentat în cadrul entității cât mai repede posibil pentru a descuraja apariția unor situații similare;

8) Încurajarea de către conducere a respectării eticii și integrității în cadrul entității. Aceasta se poate realiza prin următoarele aspecte:

– *Stabilirea ca integritatea și etica să facă obiectul evaluării personalului.* Evaluările periodice ale personalului trebuie să includă analiza respectării de către angajați a prevederilor codului etic;

– *Promovarea personalului să se realizeze pe performanțele obținute și competență* (aplicarea principiului „meritocrației");

– *Stabilirea de obiective realiste (care pot fi îndeplinite de către angajați).* Dacă conducerea comunică obiective nerealiste, angajații pot fi încurajați să raporteze rezultate false (gen „producția la hectar din timpul comunismului") și astfel poate fi afectată etica și integritatea în organizație;

– *Stabilirea de stimulente adecvate pentru încurajarea eticii și integrității personalului.* Un exemplu în acest sens îl reprezintă auditorii interni sau personalul cu atribuții de control care ar trebuie să dețină un nivel de salarizare adecvat acestei ocupații pentru a facilita realizarea unor evaluări independente și obiective;

Principalele deficiențe și erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

Scanned with OKEN Scanner

– lipsa codului etic sau necunoaşterea de către angajaţii din entitate;

– promovarea personalului se face pe principiul vechimii în detrimentul performanţelor obţinute şi al competenţei. Neaplicarea principiului „meritocraţiei" are drept principală cauză faptul că nu se realizează o evaluare adecvată a performanţelor angajaţilor;

– conducerea entităţii nu încurajează aplicarea valorilor etice.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*[63]:

– numărul abaterilor de la codul etic dintr-o anumită perioadă (de exemplu semestrial);

– procentul de personal care cunoaşte prevederile codului etic (de exemplu, poate fi stabilit în mod obiectiv prin completarea anonimă a unui chestionar).

3.5.1.2. Implementarea Standardului 2 - *Atribuţii, funcţii, sarcini*

Standardul 2 se referă în principal la faptul că misiunea pentru care există entitatea trebuie să fie bine definită, actualizată şi cunoscută de angajaţi. De asemenea, trebuie stabilit clar rolul fiecărui angajat în entitate pentru îndeplinirea acestei misiuni.

Prevederile Standardului 2 - *Atribuţii, funcţii, sarcini* din *Codul controlului intern/ managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

2.1. Descrierea standardului Entitatea publică transmite angajaţilor şi actualizează permanent: ▪ documentul privind misiunea entităţii publice; ▪ regulamentele interne; ▪ fişa postului (funcţiei).
2.2. Cerinţe generale – Atribuţiile entităţii publice pot fi realizate numai dacă sunt cunoscute de salariaţi şi aceştia acţionează concertat; – Fiecare salariat are un rol bine definit în entitatea publică, stabilit prin fişa postului; – Sarcinile sunt încredinţate şi rezultatele sunt comunicate numai în raportul manager – salariat – manager (şef – subaltern – şef); – Managerii trebuie să identifice sarcinile în realizarea cărora salariaţii pot fi expuşi unor situaţii dificile şi care influenţează în mod negativ managementul entităţii; – Managerul trebuie să susţină salariatul în îndeplinirea sarcinilor sale.

[63] Observaţie: aceşti indicatori se referă la aprecierea gradului de implementare a standardului 1 şi nu trebuie confundaţi cu indicatorii de monitorizare ai performanţelor, care arată gradul de îndeplinire a obiectivelor entităţii

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Referinţe principale

– Legea nr. 90/2001 privind organizarea şi funcţionarea Guvernului României şi a ministerelor, cu modificările şi completările ulterioare;

– Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 64/2003 privind stabilirea unor măsuri privind înfiinţarea, organizarea, reorganizarea sau funcţionarea unor structuri din cadrul aparatului de lucru al Guvernului, a ministerelor, a altor organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi a unor instituţii publice, aprobată cu modificări prin Legea nr. 194/2004, cu modificări ulterioare;

– Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 11/2004 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare în cadrul administraţiei publice centrale, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 228/2004, cu modificările şi completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 611/2008 privind organizarea şi dezvoltarea carierei funcţionarilor publici, cu modificările şi completările ulterioare;

– Actul normativ de organizare şi funcţionare a entităţii publice;

– Hotărârea Guvernului nr. 2.288/2004 pentru aprobarea repartizării principalelor funcţii de sprijin pe care le asigură ministerele, celelalte organe centrale şi organizaţiile neguvernamentale privind prevenirea şi gestionarea situaţiilor de urgenţă.

Tabelul 3.8 - Prevederile Standardului 2 - *Atribuţii, funcţii, sarcini* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 2- *Atribuţii, funcţii, sarcini*, sunt:

1) Definirea şi actualizarea misiunii entităţii. Fiecare entitate există cu un anumit scop, respectiv să obţină anumite rezultate sau să presteze servicii către populaţie. În acest sens, misiunea pentru care există entitatea trebuie definită, actualizată şi cunoscută de angajaţi. De asemenea, trebuie stabilit clar rolul fiecărui angajat în entitate pentru îndeplinirea acestei misiuni.

2) Stabilirea atribuţiilor, funcţiilor şi sarcinilor necesare îndeplinirii misiunii şi obiectivelor entităţii. În acest sens, trebuie elaborate regulamentul de organizare şi funcţionare (ROF), regulamentele interne (regulamentul de ordine interioară - ROI) şi fişele postului (funcţiei). ROF-ul entităţii trebuie publicat pe pagina de internet a entităţii. Fiecărui compartiment îi sunt stabilite atribuţii pentru îndeplinirea misiunii entităţii. La întocmirea şi actualizarea fişelor postului şi ROF-ului se va urmări să nu existe suprapuneri de atribuţii între două sau mai multe persoane sau compartimente;

3) Actualizarea periodică a documentelor de organizare şi funcţionare a entităţii (ROF, ROI, fişelor posturilor). Se recomandă ca acest proces să aibă loc cel puţin anual, întrucât trebuie corelat cu obiectivele stabilite entităţii care, în mod normal, diferă de la un exerciţiu financiar la altul;

4) Aducerea la cunoştinţa personalului a documentelor actualizate de organizare şi funcţionare a entităţii (ROF, ROI, fişelor posturilor).

Scanned with OKEN Scanner

Această acțiune nu trebuie să fie una formală, întrucât scopul acesteia este de a atrage personalul pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite entității. Acțiunea se va materializa prin semnarea unui tabel de luare la cunoștință sau a fișei corespunzătoare angajatului din registrul pentru instruirea personalului;

5) „Inventarierea" tuturor activităților și operațiunilor desfășurate de angajați și eliminarea paralelismelor și incertitudinii; completarea fișei posturilor cu operațiunile sau activitățile pe care le execută salariații, dar care nu au fost înscrise în aceste documente. Salariații nu trebuie să execute sarcini care nu sunt menționate în fișa postului. Paralelismul reprezintă situația în care mai mulți angajați efectuează aceeași operațiune fără a fi stabilită clar cui aparține responsabilitatea, conducând fie la ineficiență fie la executarea cu întârziere a acesteia. Incertitudinea se referă la situația în care nu este clar cine trebuie să efectueze o operațiune și atunci nimeni nu își asumă responsabilitatea. Pentru „inventarierea" activităților sunt analizate documentele de organizare și funcționare ale entității (de exemplu regulamentul de organizare și funcționare). Este important să fie consultați și angajații, pentru că pot exista surprize ca o persoană să desfășoare anumite activități în entitate de care managementul să nu știe. Se elaborează *lista activităților desfășurate în entitate*, care se înregistrează la arhivă și este păstrată de către structura cu atribuții în monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial;

6) Stabilirea sarcinilor/atribuțiilor asociate posturilor în concordanță cu competențele decizionale necesare realizării acestora. Se urmărește existența cazurilor în care angajații primesc sarcini care depășesc posibilitatea acestora de a lua deciziile necesare pentru îndeplinirea lor. De exemplu, un angajat primește ca sarcină stabilirea caracteristicilor tehnice pentru achiziția tehnicii de calculatoare, fără a avea cunoștințe și studii de tehnologia informației;

7) Încredințarea sarcinilor și comunicarea rezultatelor numai în raportul manager – salariat – manager (șef – subaltern – șef). Presupune aplicarea unei reguli de bază a managementului în cadrul entităților publice. Se poate realiza prin analiza atribuțiilor compartimentelor și a fișelor posturilor aferente, precum și verificări la fața locului. Fiecare manager/șef trebuie să primească feed-back cu privire la îndeplinirea sarcinilor stabilite angajaților;

8) Identificarea de către management a sarcinilor în realizarea cărora salariații pot fi expuși unor situații dificile și care pot influența în mod negativ rezultatele entității. Sarcinile care presupun anumite dificultăți trebuie stabilite angajaților numai după stabilirea unor proceduri operaționale pentru executare, care să fie comunicate în prealabil;

Scanned with OKEN Scanner

9) Managerul trebuie să susțină salariatul în îndeplinirea sarcinilor sale. În acest sens, la orice nivel ierarhic, managementul va monitoriza rezultatele obținute de angajat cu privire la executarea sarcinilor alocate.

Principalele deficiențe și erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– necunoașterea de către angajați a documentelor de organizare și funcționare a entității (ROF, ROI, fișelor posturilor);

– executarea de către angajați a unor sarcini care nu sunt menționate în fișele posturilor;

– existența unor sarcini efectuate de către angajați care nu sunt cunoscute de către șefii lor nemijlociți.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– procentul fișelor posturilor neactualizate pe o anumită perioadă (ex.: exercițiu financiar);

– ponderea personalului care nu cunoaște sarcinile și atribuțiile ce-i revin.

3.5.1.3. Implementarea Standardului 3 - *Competența, performanța*

Standardul 3 se referă, în principal, la obligația managementului de a încadra posturile prin concurs, precum și de a menține și dezvolta abilitățile angajaților prin realizarea unor programe de pregătire profesională. Dacă ar fi să sintetizăm în câteva cuvinte, acest standard recomandă angajarea persoanei potrivite la locul potrivit pentru aceasta.

Prevederile Standardului 3 - *Competența, performanța* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

3.1. Descrierea standardului Managerul asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor și asigură condiții pentru dezvoltarea capacității profesionale a salariatului.
3.2. Cerințe generale – Managerul și salariații au acele cunoștințe, abilități și experiența care fac posibilă îndeplinirea eficientă și efectivă a sarcinilor; – Competența angajaților și sarcinile încredințate trebuie să se afle în echilibru permanent, stabil. Acțiuni pentru asigurarea acestuia: ▪ definirea cunoștințelor și deprinderilor necesare pentru fiecare loc de muncă; ▪ conducerea interviurilor de recrutare, pe baza unui document de evaluare definit; ▪ identificarea planului de pregătire de baza a noului angajat, încă din timpul procesului de recrutare;

Scanned with OKEN Scanner

- revederea necesităţilor de pregătire, în contextul evaluării anuale a angajaţilor şi urmărirea evoluţiei carierei;
- asigurarea faptului că necesităţile de pregătire identificate sunt satisfăcute;
- dezvoltarea capacităţii interne de pregătire, complementară formelor de pregătire externe entităţii publice;
- definirea politicii de pregătire/mobilitate;

– Performanţele angajaţilor se evaluează cel puţin o dată pe an şi sunt discutate cu aceştia de către realizatorul raportului;

– Competenţa şi performanţa trebuiesc susţinute de instrumente adecvate, care includ tehnica de calcul, software-urile, brevetele, metodele de lucru etc.;

– Nivelul de competenţă necesar este cel care constituie premisa performanţei.

3.3. Referinţe principale

– Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată;

– Hotărârea Guvernului nr. 611/2008 pentru aprobarea normelor privind organizarea şi dezvoltarea carierei funcţionarilor publici, cu modificările şi completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 432/2004 privind dosarul profesional al funcţionarilor publici, cu modificările şi completările ulterioare;

– Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 1.021/2004 pentru aprobarea modelului comun european de curriculum vitae;

– Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 92/2004 privind reglementarea drepturilor salariale şi a altor drepturi ale funcţionarilor publici pentru anul 2005, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 76/2005, cu modificările ulterioare;

– Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 82/2004 privind unele măsuri în domeniul funcţiei publice, aprobată prin Legea nr. 9/2005;

– Legea cadru nr. 284/2010 privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice;

– Legea nr. 40/1991 cu privire la salarizarea Preşedintelui şi Guvernului României, precum şi a personalului Preşedinţiei, Guvernului şi al celorlalte organe ale puterii executive, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

– Hotărârile Guvernului pentru aprobarea planului de ocupare a funcţiilor publice;

– Ordonanţa Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulţilor, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanţei Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulţilor, cu modificările şi completările ulterioare;

– Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale a Funcţionarilor Publici nr. 206/2005 pentru aprobarea Metodologiei de evaluare a posturilor şi a Criteriilor de

Scanned with OKEN Scanner

evaluare a posturilor;

– Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 15/2005 privind unele măsuri pentru ocuparea prin concurs a funcţiilor publice vacante din cadrul autorităţilor şi instituţiilor publice implicate în implementarea angajamentelor asumate prin negocierile pentru aderarea României la Uniunea Europeană, aprobată cu modificări prin Legea nr. 130/2005;

– Actele normative prin care au fost aprobate statutele specifice ale personalului din entităţile sistemului de apărare şi ordine publică, precum şi statutele corpurilor profesionale;

– Legea nr. 490/2004 privind stimularea financiară a personalului care gestionează fonduri comunitare, cu modificările şi completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 595/2009 pentru aplicarea Legii nr. 490/2004 privind stimularea financiară a personalului care gestionează fonduri comunitare, cu modificările ulterioare.

Tabelul 3.9 - Prevederile Standardului 3 - *Competenţa, performanţa* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 3 - *Competenţa, performanţa*, sunt:

1) Formalizarea în scris a aspectelor principale privind managementul resurselor umane. Se recomandă astfel, ca aspectele privind angajarea personalului, mobilitatea, promovarea în carieră, pregătirea profesională, evaluarea performanţelor etc. să fie stabilite în scris (procedurate) şi comunicate angajaţilor;

2) Analizarea şi stabilirea de către conducere a cunoştinţelor şi aptitudinilor/deprinderilor necesare pentru îndeplinirea sarcinilor/ atribuţiilor asociate fiecărui post. Cunoştinţele şi aptitudinile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor asociate fiecărui loc de muncă sunt menţionate în fişa postului;

3) Stabilirea şi aplicarea unei proceduri pentru recrutarea/angajarea personalului. În acest sens, ocuparea posturilor trebuie să se facă prin concurs, iar procesul de recrutare trebuie să presupună obiectivitate în aprecierea candidaţilor pe baza interviurilor şi a altor probe scrise sau practice, definite în prealabil. Procesul de recrutare trebuie să permită identificarea competenţei candidaţilor şi selectarea celor mai buni pentru ocuparea posturilor. Angajarea personalului trebuie să aibă la bază obiectivele entităţii şi posturile stabilite pentru îndeplinirea lor, evitându-se crearea postului pentru angajat;

4) Promovarea personalului trebuie să aibă la bază principiul „meritocraţiei", prin luarea în considerare a performanţelor acestuia. Se recomandă ca promovarea să se realizeze prin concurs, în baza unei proceduri prestabilite;

Scanned with OKEN Scanner

5) Identificarea nevoilor de pregătire profesională a personalului. În acest sens, se face o analiză a diferenței între nivelul competențelor și abilităților necesar îndeplinirii sarcinilor și cel existent la angajați. Se pornește de la misiunea, obiectivele, activitățile și sarcinile ce trebuie îndeplinite/executate, precum și de la cunoștințele, aptitudinile și deprinderile necesar a fi deținute. În continuare se analizează pregătirea, cunoștințele și deprinderile existente la angajați și pe baza diferențelor între necesar și existent rezultă nevoile de pregătire profesională, materializate într-un document înregistrat la arhivă. De exemplu, o nevoie de pregătire profesională poate viza creșterea abilității personalului de a utiliza programul de calcul tabelar Excel în îndeplinirea sarcinilor. În unele cazuri se recomandă ca fiecare angajat nou sau promovat în altă funcție să parcurgă o perioadă de pregătire la noul loc de muncă, sub îndrumarea unui angajat experimentat (mentoring);

6) Elaborarea și realizarea unui program de pregătire profesională conform nevoilor de perfecționare ale angajaților. Programul de pregătire profesională vizează acoperirea nevoilor de perfecționare identificate pentru angajați (de exemplu, planificarea unui curs de Excel cu 10 persoane în perioada 02-06.05.200XX). De asemenea, poate fi dezvoltat și un sistem de pregătire internă, inclus în programul de pregătire profesională, mai ales în cazul în care fondurile pentru pregătire profesională sunt reduse. Periodic, trebuie analizat stadiul îndeplinirii programului de pregătire profesională;

7) Stabilirea standardelor de performanță pentru personalul entității. Este necesar ca aceste standarde de performanță să fie stabilite astfel încât să poată fi atinse de către un angajat eficient și competent. În stabilirea nivelului standardelor trebuie consultați și angajații care trebuie să le realizeze. Se va evita tendința de a stabili standarde de performanță de formă, nerealizabile, îndeplinite *ante-factum* sau care pot fi realizate fără nici un efort de către orice angajat, indiferent de competență sau eficiență;

8) Stabilirea și aplicarea unei proceduri pentru evaluarea personalului. Se recomandă evaluarea performanțelor și competenței angajaților cel puțin anual, precum și discutarea rezultatelor obținute cu aceștia. Această evaluare trebuie realizată în scris. Trebuie luate măsuri pentru îmbunătățirea performanțelor angajaților care se situează sub standardele de performanță stabilite. De asemenea, trebuie încurajate persoanele a căror performanță depășește nivelul standardului stabilit prin recunoașterea meritelor, stimulente sau premii (nu neapărat materiale). Se recomandă, cel puțin anual, verificarea faptului că salariații dețin cunoștințele profesionale, competențele și abilitățile necesare îndeplinirii sarcinilor;

Principalele deficiențe și erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

Scanned with OKEN Scanner

– promovarea angajaților nu se face pe competență ci pe vechime sau alte criterii obscure;

– neefectuarea evaluării performanțelor și competenței angajaților;

– nerealizarea unui program de pregătire profesională pentru angajați;

– angajarea personalului nu se realizează prin concurs sau pe bază de competență.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– ponderea angajaților care a obținut calificativul „foarte bun" la evaluarea anuală;

– ponderea angajaților care au urmat cursuri de pregătire profesională din entitate într-o perioadă;

– gradul de realizare a programului de pregătire profesională stabilit inițial sau în mod realist.

3.5.1.4. Implementarea Standardului 4 - *Funcții sensibile*

Standardul 4 se referă la funcțiile care implică riscuri mari pentru entitate. Acest standard a suscitat numeroase discuții și interpretări pe marginea lui, mai ales din cauza dificultăților de aplicare în practică. Prezentat în mod simplist standardul poate fi asimilat, în esență, unei politici de „rotire a cadrelor" din perioada comunistă. În fapt, scopul acestui standard este de a promova o politică de mobilitate a personalului care să asigure prevenirea fraudelor în entitate, precum și promovarea eticii și integrității. Se pornește de la premisa că riscul de fraudă și corupție într-o entitate crește atunci când o angajatul ocupă o lungă perioadă de timp un post (de exemplu peste 15 ani).

De exemplu, în sectorul privat, există cazuri în care companiile mari schimbă conducerea filialelor la fiecare 3 ani, tocmai pentru a preveni apariția cazurilor menționate anterior. Un exemplu aparte îl reprezintă sistemul bancar[64] în care se consideră ca fiind un principiu de bază al controlului intern/managerial stabilirea faptului ca angajații aflați în funcții sensibile să își ia concediu în mod obligatoriu cel puțin două săptămâni anual. Acest principiu are la bază premisa că majoritatea fraudelor necesită prezența neîntreruptă a angajatului implicat.

O funcție sensibilă[65] reprezintă orice post din entitate al cărui ocupant, în virtutea naturii responsabilităților sale, poate afecta în mod negativ imaginea și

---

[64] Sursa: Boards of Governors of The Federal Reserve System, Supervisory Guidance on Required Absences from Sensitive Positions (nr. SR 96-37), 1996 (http://www.federalreserve.gov)

[65] preluare după CFCU - Sensitive posts in ministry/agency (www.cfcu.gov.tr)

Scanned with OKEN Scanner

funcționarea de ansamblu a entității. Pentru implementarea unui sistem de control intern/managerial este necesar ca fiecare entitate să identifice și să gestioneze funcțiile sensibile.

Această politică de mobilitate **nu trebuie să fie una forțată**, ci adusă la cunoștință și acceptată încă de la angajare. În acest sens, angajații sunt încurajați să-și schimbe postul la o anumită perioadă, în primul rând în scopul evoluției în carieră sau pentru evitarea plafonării într-un singur loc de muncă. De asemenea, managementul trebuie să planifice mobilitatea personalului și pentru a realiza un echilibru între asigurarea personalului experimentat și promovarea înnoirii angajaților în entitate, pentru aducerea unui suflu nou în activitatea acesteia.

Pentru fiecare funcție sensibilă, se realizează o analiză a riscului și se stabilesc controale interne pentru gestionarea acestor riscuri. După o anumită perioadă, de regulă 5 ani, conducătorul entității poate decide, cu acordul angajatului, transferul acestuia în altă funcție, sau, ca o excepție, poate implementa controale interne suplimentare pentru gestionarea riscurilor. În cazul acordării derogării unui angajat pentru a rămâne în același post pentru o perioadă mai mare de 5 ani, se elaborează documentația aferentă la arhivă (actul de derogare, analiza de risc, controalele interne stabilite etc.).

Trebuie menționat faptul că rotirea personalului în funcțiile sensibile nu presupune transferul unui angajat dintr-un domeniu (financiar-contabil) în alt domeniu (resurse umane), ci mutarea angajatului pe o poziție similară, în cadrul aceleași entități, sau în altă entitate. Dacă rotirea personalului aflat în funcții sensibile nu se poate realiza din diferite motive, o altă soluție poate fi rotația atribuțiilor, care însă este mai dificil de aplicat. Astfel, anumite atribuții sunt permutate între persoane din cadrul entității, având experiența și pregătirea necesară.

Pentru a stabili faptul că o funcție este sensibilă, trebuie efectuată o analiză prin luarea în considerare a unor factori specifici, cum ar fi:

– *capacitatea de a lua decizii importante privind entitatea sau de a le influența*. În acest sens, menționăm pozițiile de conducere ale entității (director, înlocuitor), directorul de resurse umane, directorul financiar-contabil etc., fără însă a fi obligatoriu să existe aceste poziții în orice listă de funcții sensibile;

– *accesul la informații confidențiale/clasificate sau sensibile*. Pot exista în cadrul entității informații confidențiale care nu sunt clasificate. Exemple: un cercetător de valoare într-o entitate implicat în proiecte importante sau un analist care elaborează sinteze și rapoarte ce conțin informații sensibile; directorul/experți IT, ofițerul de securitate etc.;

– *funcții implicate în alocarea și gestionarea resurselor*. În acest caz, se consideră funcțiile cu implicații în alocarea și gestionarea resurselor financiare, precum și a celor materiale;

Scanned with OKEN Scanner

– *funcţii care presupun deţinerea unui monopol, drepturi exclusive în anumite servicii de interes general.* De exemplu, o entitate publică care acordă autorizaţii de funcţionare într-un domeniu;

– *funcţii legate de evaluarea unor active.* Acestea se referă la stabilirea anumitor preţuri de referinţă, a unor valori de pornire a unei licitaţii etc.;

– *funcţii care vizează anumite evaluări.* Exemple în acest sens sunt cele care au ca atribuţii organizarea de concursuri pentru ocuparea unor posturi, evaluări ale unor persoane sau instituţii, acordări de calificative etc.;

– *funcţii (angajaţii) fără de care entitatea nu poate funcţiona sau care pot determina perturbarea serioasă a activităţilor în caz de plecarea acestora.* De exemplu, existenţa în cadrul entităţii a unei singure persoane care poate opera în programul informatic, fără de care entitatea nu poate funcţiona;

– *funcţii (angajaţii) care interacţionează în mod frecvent cu terţe părţi.* Un exemplu în acest sens îl reprezintă angajaţii din compartimentele specializate de achiziţii publice care atribuie şi derulează contracte de valori foarte mari, cei care efectuează plăţi etc.

Menţionăm că pentru a fi considerată sensibilă, o funcţie trebuie să prezinte riscuri semnificative cu privire la realizarea obiectivelor entităţii, această decizie fiind în sarcina conducătorului entităţii.

Precizările[66] Ministerului Finanţelor Publice menţionează posibilitatea ca o entitate sau o structură a acesteia să nu aibă funcţii sensibile, insistând însă, pe necesitatea existenţei unei preocupări permanente a managementului în legătură cu identificarea acestora.

Stabilirea unei funcţii sensibile de către o entitate nu presupune, în mod automat, definirea funcţiilor similare din celelalte entităţi ca fiind sensibile. De exemplu, funcţia de şef compartiment achiziţii poate fi sensibilă în cazul unei entităţi care atribuie contracte de peste 5 milioane de lei/anual, dar aceeaşi funcţie nu ar trebui declarată sensibilă într-o entitate care efectuează doar achiziţii directe sau prin catalogul electronic în valoare de cca. 10.000 lei anual.

Menţionăm că în ţara noastră este dificil de stabilit o politică de rotaţie a personalului pe funcţii din cauza diferenţelor de salarizare pentru acelaşi tip de post dintre două instituţii diferite, precum şi a faptului că legislaţia muncii nu permite această mobilitate a salariaţilor. În acelaşi timp, angajaţii privesc cu reticenţă elaborarea unui plan de rotaţie a personalului, întrucât îl consideră ca fiind o ameninţare la siguranţa locului de muncă.

Prevederile Standardului 4 - *Funcţii sensibile* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

---

[66] Precizări cu privire la standardele de control intern/managerial, autoevaluarea stadiului implementării acestora, precum şi la întocmirea situaţiilor trimestriale/anuale

Scanned with OKEN Scanner

4.1. Descrierea standardului Entitatea publică identifică funcţiile considerate ca fiind sensibile şi stabileşte o politică adecvată de rotaţie a salariaţilor care ocupă astfel de funcţii.
4.2. Cerinţe generale – În entitatea publică se întocmesc: ▪ inventarul funcţiilor sensibile; ▪ lista cu salariaţii care ocupă funcţii sensibile; ▪ planul pentru asigurarea rotaţiei salariaţilor din funcţii sensibile, astfel încât un salariat să nu activeze într-o astfel de funcţie, de regulă, mai mult de 5 ani; – În inventarul funcţiilor sensibile sunt reflectate, de regulă, acele funcţii care prezintă risc semnificativ în raport cu obiectivele; – Rotaţia personalului se face cu efect minim asupra activităţii entităţii publice şi a salariaţilor.
4.3. Referinţe principale – Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată; – Legea nr. 188/1999 privind statutul funcţionarilor publici, republicată, cu modificările şi completările ulterioare; – Alte reglementări în domeniul muncii.

Tabelul 3.10 - Prevederile Standardului 4 - *Funcţii sensibile* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 4 - *Funcţii sensibile*, sunt:

1) Definirea unei politici de mobilitate a personalului entităţii. Această acţiune nu reprezintă o etapă obligatorie pentru implementarea standardului, dar este în legătură cu rotirea personalului pe funcţii. Politica de mobilitate nu ţine în mod strict de funcţiile sensibile ci vizează realizarea unui echilibru între asigurarea personalului experimentat şi promovarea înnoirii angajaţilor în entitate;

2) Întocmirea inventarului funcţiilor sensibile în cadrul entităţii (lista funcţiilor sensibile). Pentru stabilirea acestor funcţii trebuie făcută o analiză la care să participe conducerea entităţii de la toate nivelurile ierarhice. Se identifică riscurile asociate fiecărei funcţii sensibile şi analiza modului în care sunt gestionate acestea, prin stabilirea de controale interne şi alte verificări. Trebuie evitată „frica" de a desemna o funcţie ca fiind sensibilă doar pentru că o anumită persoană trebuie rotită după o anumită perioadă. Faptul că o funcţie este sensibilă se menţionează în fişa postului respectiv. Un exemplu pentru stabilirea unei funcţii ca fiind sensibile este prezentat în tabelul 3.11. Toate funcţiile sensibile se centralizează într-o listă, aprobată de conducătorul entităţii şi înregistrată la arhivă;

Scanned with OKEN Scanner

3) Stabilirea listei cu salariații care ocupă funcții sensibile. În acest document, aprobat de conducătorul entității, se înscriu funcțiile sensibile pe baza evaluării anterioare, precum și persoanele care le încadrează;

4) Elaborarea unui plan pentru asigurarea rotației salariaților din funcții sensibile. În cazul în care nu este posibilă aplicarea unui astfel de plan se recomandă stabilirea unor controale interne suplimentare pentru gestionarea riscurilor asociate acestor poziții. Derogarea acordată pentru ca o persoană să rămână în continuare într-o funcție sensibilă mai mult de perioada din plan (3-5 ani) trebuie acordată în scris și înregistrată la arhivă, împreună cu documentația aferentă privind analiza riscurilor și controalele interne stabilite pentru gestionarea lor. În acest caz, se recomandă reevaluarea, cel puțin anual, a riscurilor asociate funcțiilor sensibile;

5) Se elaborează și aplică un plan de managementul cunoștințelor ("knowledge management"). Acest plan trebuie să aibă în vedere colectarea și păstrarea cunoștințelor importante în cadrul entității, chiar și în condițiile în care persoana care le deține părăsește entitatea.

Principalele deficiențe și erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– stabilirea arbitrară a funcțiilor sensibile, fără o analiză asupra riscurilor implicate;

– neaplicarea planului de rotație a personalului;

– nestabilirea niciunei funcții sensibile, deși se impune acest fapt.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– rata fluctuației personalului într-o anumită perioadă.

– ponderea funcțiilor sensibile în totalul funcțiilor entității, prin care se urmărește dependența de anumiți angajați sau riscurile legate de personal.

Scanned with OKEN Scanner

Analiza funcţiilor sensibile				
Entitatea ..... Compartimentul: Departamentul achiziţii publice Denumirea postului: şef departament		Data completării: 01.05.20XX Data ultimei evaluări: 01.02.20XX-1 Întocmit:		
Factori de risc	Descriere riscuri inerente	Compartimente/dome-nii ce pot fi afectate	Controale interne	Riscuri reziduale
capacitatea de a lua decizii importante sau de a le influenţa	1.Riscul stabilirii priorităţilor de achiziţionat în funcţie de anumiţi furnizori (ridicat)	Celelalte departamente care sunt beneficiare ale achiziţiilor	La stabilirea priorităţilor participă toţi managerii de compartimente	1.mediu
accesul la informaţii confidenţiale/clasificate sau sensibile.				
angajaţi fără de care entitatea nu poate funcţiona				
angajaţi care interacţionează în mod frecvent cu terţe părţi	1.Riscul încheierii unor contracte dezavantajoase pentru entitate (ridicat) 2.Riscuri privind etica şi integritatea cu privire la atribuirea contractelor (primirea de avantaje de la furnizori) - ridicat	Departamentul achiziţii publice Celelalte departamente care sunt beneficiare ale achiziţiilor	Formular standard de contract Verificarea respectării prevederilor OUG 34/2006 Limitarea negocierilor Analizarea specificaţiilor tehnice pentru a nu restrânge concurenţa	1. scăzut 2.mediu
.....	.....	.....	.....	.....
Aprecierea generală privind stabilirea ca funcţie sensibilă	DA: X NU: ___			
Perioada de rotaţie recomandată	4 ani	Data previzionată pentru rotaţie	01.05.20XX+4	
.....	.....	.....	.....	.....

Tabelul 3.11 – Model de elaborare a analizei funcţiilor sensibile

Scanned with OKEN Scanner

3.5.1.5. Implementarea Standardului 5 - *Delegarea*

Un element important al mediului de control îl reprezintă modul în care sunt delegate autoritatea şi responsabilitatea în cadrul entităţii publice pentru desfăşurarea activităţilor. Delegarea[67] constă în atribuirea temporară a exercitării unor sarcini de către manager, subordonatului său nemijlocit.

Delegarea unei sarcini trebuie să fie însoţită întotdeauna de acordarea competenţei/autorităţii (dreptului de a decide) persoanei delegate, precum şi a responsabilităţii. Trebuie subliniat faptul că actul de delegare nu trebuie înţeles ca „o pasare de responsabilităţi", întrucât cel care a decis delegarea unor activităţi în sarcina altor persoane păstrează în continuare responsabilitatea finală pentru ele.

Conform Manualului de control financiar preventiv, elaborat de Ministerul Finanţelor Publice, pot fi definite două forme de delegare, astfel:

– *delegarea calităţii de ordonator principal de credite unor persoane împuternicite în acest scop*, enunţată[68] la art. 20 alin.(2) din *Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice*, cu modificările şi completările ulterioare;

– *delegarea stabilită prin acte de organizare ale conducătorului entităţii*, care reprezintă, în fapt, principala forma de delegare. Astfel, pentru îndeplinirea misiunii şi obiectivelor stabilite, conducătorul acesteia stabileşte persoanele împuternicite să ia decizii şi să execute anumite activităţi în numele entităţii. În acest sens, sunt întocmite acte de delegare ale atribuţiilor prin care se desemnează persoanele din cadrul entităţii care sunt împuternicite să semneze pentru şi în numele conducătorului. Exemple în acest sens pot fi activităţile de semnare a contractelor de achiziţii, aprobarea unor plăţi, autorizarea unor tranzacţii până la anumite praguri etc.

Buna practică recomandă ca delegarea să se facă în scris, să fie revizuită periodic (cel puţin anual şi la plecarea persoanei delegate) şi să se facă către persoană şi nu către funcţie.

Privită în sens restrâns, delegarea presupune întocmirea unui act de delegare, în care trebuie să se menţioneze cel puţin următoarele elemente:

– limitele delegării;
– condiţiile delegării;
– termenul de valabilitate a delegării (perioada delegării);

---

[67] preluare din Verboncu Ion, Ştim să conducem, Editura Economică, 2005, pag. 269

[68] Art. 20 alin.(2) din *Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice*, cu modificările şi completările ulterioare: *„Ordonatorii principali de credite pot delega această calitate înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane împuternicite în acest scop. Prin actul de delegare ordonatorii principali de credite vor preciza limitele şi condiţiile delegării."*

Scanned with OKEN Scanner

– specimen de semnătură etc.

Actele de delegare trebuie comunicate tuturor persoanelor care iau parte la activitățile care fac obiectul delegării de atribuții.

Privită în sens larg, delegarea se realizează prin structura organizatorică, raporturi ierarhice și de colaborare, sarcini și competențe. În acest caz, actul de delegare îl reprezintă *Regulamentul de organizare și funcționare al entității* împreună cu fișele posturilor.

Un element al delegării îl reprezintă *autorizarea*, care reprezintă în fapt delegarea de autoritate. De exemplu, un compartiment al entității poate fi delegat/autorizat sau primi permisiunea să cheltuie fonduri dintr-un buget aprobat.

Prevederile Standardului 5 - *Delegarea* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

5.1. Descrierea standardului Managerul stabilește, în scris, limitele competențelor și responsabilităților pe care le deleagă.
5.2. Cerințe generale – Delegarea de competență se face ținând cont de imparțialitatea deciziilor ce urmează a fi luate de persoanele delegate și de riscurile asociate acestor decizii; – Salariatul delegat trebuie să aibă cunoștința, experiența și capacitatea necesară efectuării actului de autoritate încredințat; – Asumarea responsabilității, de către salariatul delegat, se confirmă prin semnătură; – Subdelegarea este posibilă cu acordul managerului; – Delegarea de competență nu exonerează pe manager de responsabilitate.
5.3. Referințe principale – Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările ulterioare, art. 20 alin. (2): „Ordonatorii principali de credite pot delega această calitate înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane împuternicite în acest scop. Prin actul de delegare ordonatorii principali de credite vor preciza limitele și condițiile delegării."; – Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare; – Regulamentul de organizare și funcționare a entității publice; – Fișa postului; – Manualul de control financiar preventiv, elaborat de Ministerul Finanțelor Publice, Direcția generală de control financiar preventiv, publicat pe adresa de Internet a ministerului (pag. 14, pct. 2.1.2. "Delegarea de competență").

Tabelul 3.12 - Prevederile Standardului 5 - *Delegarea* din *Codul controlului intern/managerial*

Scanned with OKEN Scanner

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 5 – *Delegarea*, sunt:

1) Elaborarea şi aplicarea unei (unor) politici sau proceduri operaţionale privind delegările/subdelegările de competenţă. Aceste proceduri stabilesc modalitatea de realizare a delegărilor şi subdelegărilor, responsabilităţi, praguri valorice, limite, transferul de autoritate în cazul unor absenţe ale persoanelor delegate, sarcini care nu pot fi delegate, precum şi alte elementele necesare pentru aprobare şi executare;

2) Efectuarea unei analize privind deţinerea de către angajaţii împuterniciţi/delegaţi a cunoştinţelor, experienţei şi capacităţii necesare îndeplinirii sarcinilor delegate. Presupune evitarea situaţiei de „pasare" a responsabilităţilor la subordonaţi, precum şi a cazurilor în care sunt delegate responsabilităţi unor persoane care nu au capacitatea sau competenţa necesară luării deciziilor adecvate pentru executarea activităţilor;

3) Stabilirea, în cadrul actelor de delegare, a limitelor competenţelor, atribuţiilor şi responsabilităţilor care se delegă. În efectuarea delegărilor trebuie luat în considerare nivelul riscurilor asociate competenţelor delegate. Delegarea de competenţă trebuie să fie clar definită şi efectuată în scris. Specimenele de semnături şi aprobările necesare în procesul de desfăşurare a activităţii trebuie stabilite şi comunicate personalului;

4) Comunicarea actelor de delegare persoanelor din entitate. În acest sens, persoanele având responsabilităţi în cadrul activităţilor care fac obiectul delegării trebuie să ia la cunoştinţă pe bază de semnătură de conţinutul actelor de delegare;

5) Monitorizarea de către management a rezultatelor obţinute de persoanele împuternicite ca urmare a delegărilor competenţelor şi responsabilităţilor către acestea. Delegarea nu se încheie cu elaborarea şi comunicarea actului de delegare, ci conducerea sau persoanele care au efectuat delegarea trebuie să urmărească rezultatele obţinute de persoanele împuternicite în îndeplinirea activităţilor. În acest sens, conducerea entităţii trebuie să solicite şi să primească periodic, prin rapoarte, informaţiile necesare;

6) Analizarea respectării principiului de delegare a responsabilităţii numai cu autoritatea necesară îndeplinirii acesteia. Are în vedere ca autoritatea delegată unei persoane să fie recunoscută de către angajaţii din subordine. Un exemplu în acest sens îl reprezintă numirea într-o poziţie de management (de exemplu director de resurse umane) într-o entitate a unei persoane care a absolvit facultatea fără a avea experienţă practică. Astfel, este posibil ca angajaţii din subordine să nu recunoască autoritatea celui numit în această poziţie.

Scanned with OKEN Scanner

Principalele deficienţe şi erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– utilizarea delegării pentru „pasarea" responsabilităţilor de către managementul entităţii;

– persoanele delegate nu au autoritatea necesară îndeplinirii responsabilităţilor;

– tendinţa de tutelare[69], în sensul că managerul nu are încredere în capacitatea persoanei delegate de a îndeplini sarcina şi care se manifestă printr-un control exagerat al acesteia; de asemenea, se poate manifesta situaţia opusă, în sensul că managerul are încredere exagerată în persoana delegată şi nu mai monitorizează rezultatele obţinute cu privire la sarcinile delegate.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– procentul actelor de delegare care respectă condiţiile de legalitate şi de formă specificate în norme;

– procentul delegărilor de competenţă pentru care managementul a solicitat periodic informaţii privind îndeplinirea activităţilor şi a monitorizat rezultatele.

3.5.1.6. Implementarea Standardului 6 - *Structura organizatorică*

Aşa cum rezultă din denumire, Standardul 6 vizează exercitarea unei funcţii a managementului, respectiv cea de *organizare*, stabilind câteva reguli de bază cu privire la responsabilităţile conducerii entităţii referitoare la structura organizatorică.

Prevederile Standardului 6 - *Structura organizatorică* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

6.1. Descrierea standardului Entitatea publică defineşte propria structură organizatorică, competenţele, responsabilităţile, sarcinile şi obligaţia de a raporta pentru fiecare componentă structurală, şi informează în scris salariaţii.
6.2. Cerinţe generale – Competenţa, responsabilitatea, sarcina şi obligaţia de a raporta sunt atribute asociate postului; acestea trebuie să fie clare, coerente şi să reflecte elementele avute în vedere pentru realizarea obiectivelor entităţii publice; – Competenţa constituie capacitatea de a lua decizii, în limite definite, pentru realizarea activităţilor specifice postului; – Responsabilitatea reprezintă obligaţia de a îndeplini sarcinile şi se înscrie în limitele ariei de competenţă;

[69] preluare din Verboncu Ion - Ştim să conducem, Editura Economică, 2005, pag. 272

Scanned with OKEN Scanner

– Raportarea reprezintă obligaţia de a informa asupra îndeplinirii sarcinilor.
6.3. Referinţe principale – Hotărârea Guvernului nr. 611/2008 pentru aprobarea normelor privind organizarea şi dezvoltarea carierei funcţionarilor publici, cu modificările şi completările ulterioare; – Actul normativ de organizare şi funcţionare a entităţii publice.

Tabelul 3.13 - Prevederile Standardului 6 - *Structura organizatorică* din *Codul controlului intern/managerial*

Pentru implementarea unui mediu de control puternic în entitate trebuie definită o structură organizatorică funcţională, care să asigure conducerii cadrul pentru exercitarea celorlalte funcţii ale managementului, respectiv de planificare, conducere, control etc., în scopul realizării obiectivelor stabilite. În acest sens, se recomandă ca structura organizatorică să stabilească clar atribuţiile şi responsabilităţile în cadrul entităţii, repartiţia acestora şi relaţii de raportare adecvate.

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 6 - *Structura organizatorică*, sunt:

1) Elaborarea şi aprobarea structurii organizatorice în concordanţă cu misiunea, obiectivele şi atribuţiile entităţii. Deşi fiecare entitate are aprobată o structură organizatorică, trebuie analizat gradul de actualitate sau de adecvare al acesteia în raport cu misiunea, atribuţiile şi obiectivele stabilite. La analizarea gradului de adecvare privind structura organizatorică a unei entităţi trebuie să se pornească de la obiectivele strategice (pe termen de 3-5 ani) şi de la cele anuale. De exemplu, structura de achiziţii poate fi organizată sub forma unui birou încadrat cu 3 persoane în cazul în care se previzionează un nivel scăzut al achiziţiilor, dar poate fi organizată şi sub forma unei secţii sau direcţii compusă din mai multe birouri, atunci când nivelul fondurilor alocat achiziţiilor este semnificativ. De asemenea, în cazul modificării semnificative a volumului activităţii, structura organizatorică trebuie adaptată în consecinţă. Astfel, în cazul unui volum mic de achiziţii, funcţiile de negociere, atribuire prin licitaţie, efectuarea de achiziţii directe pot fi executate de acelaşi compartiment. Dacă însă volumul de achiziţionat se modifică semnificativ, funcţiile de negociere, atribuire prin licitaţie, efectuarea de achiziţii directe pot fi executate de compartimente distincte. Trebuie evitată situaţia de adaptare a structurii organizatorice pentru anumiţi angajaţi (crearea postului pentru un salariat), precum şi necorelarea acesteia cu volumul activităţii. De exemplu, în compartimentul X angajaţii execută sarcinile zilnice în 6 ore (subîncărcare) iar

Scanned with OKEN Scanner

în compartimentul Y, angajaţii execută sarcinile zilnice în 10 ore (supraîncărcare);

2) Urmărirea ca structura organizatorică să asigure stabilirea clară a responsabilităţilor în entitate pentru realizarea obiectivelor, atribuţiilor şi sarcinilor. Aceasta presupune efectuarea unor analize, la nivelul principalelor activităţi, cu privire la următoarele aspecte:

– identificarea eventualelor disfuncţionalităţi în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fişele posturilor şi în stabilirea atribuţiilor compartimentului;

– asigurarea unui echilibru între personalul de conducere şi cel de execuţie;

– existenţa unui număr optim de angajaţi şi faptul că aceştia au timpul necesar pentru îndeplinirea sarcinilor;

– existenţa de suprapuneri între atribuţiile diferitelor componente organizaţionale (o atribuţie/sarcină este în responsabilitatea a două compartimente diferite în acelaşi timp);

– asigurarea de către structura organizatorică a funcţionării circuitelor şi fluxurilor informaţionale necesare supravegherii şi realizării activităţilor proprii;

3) Evaluarea periodică a gradului de adecvare a structurii organizatorice în relaţie cu obiectivele şi schimbările apărute. Se recomandă efectuarea acestei evaluări cel puţin anual, după stabilirea obiectivelor.

Principalele deficienţe şi erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– structura organizatorică nu este în concordanţă cu obiectivele şi atribuţiile entităţii;

– crearea/adaptarea structurii organizatorice pentru anumiţi angajaţi (crearea funcţiilor pentru a fi încadrate cu anumite persoane);

– structura organizatorică nu asigură îndeplinirea atribuţiilor entităţii (număr redus de posturi) sau este supraîncărcată (număr ridicat de posturi în mod nejustificat);

– structura organizatorică nu este echilibrată. Astfel, anumite compartimente sunt supraîncărcate din punct de vedere al atribuţiilor sau a numărului redus de persoane, iar altele sunt subutilizate;

– existenţa suprapunerilor între atribuţiile diferitelor componente organizaţionale;

– supraîncărcarea cu structuri/personal de conducere.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul misiunilor de audit intern.

Scanned with OKEN Scanner

3.5.2. Performanța și managementul riscurilor

Acest element cheie vizează identificarea, evaluarea și analizarea riscurilor, precum și măsurarea și raportarea performanțelor privind îndeplinirea obiectivelor stabilite. *Performanța și managementul riscurilor* grupează standardele următoare: Standardul 7 – *Obiective*; Standardul 8 – *Planificarea*; Standardul 9 – *Coordonarea*; Standardul 10 – *Monitorizarea performanțelor*; Standardul 11 – *Managementul riscului*; Standardul 15 – *Ipoteze, reevaluări*. În continuare, pentru fiecare standard, care este inclus în elementul cheie analizat, sunt prezentate prevederile din *Codul controlului intern/managerial*, precum și principalele acțiuni pentru implementare.

3.5.2.1. Implementarea Standardului 7 - *Obiective*

Standardul 7 – *Obiective* reprezintă unul dintre cele mai importante standarde din cadrul de control autohton. Acest standard schimbă abordarea tradițională a managementului în România, care se baza pe stabilirea resurselor în funcție de activitățile planificate, prin adoptarea bunei practici din țările cu o economie dezvoltată. Astfel, fiecare entitate publică sau privată trebuie să-și stabilească obiective pe care să le îndeplinească în perioada la care se referă, adică, cu alte cuvinte, să răspundă la întrebarea „Ce ne propunem să realizăm/să obținem?".

Diferența dintre abordarea bazată pe obiective față de cea pe activități este ilustrată în tabelul 3.14.

Caracteristicile obiectivelor	Caracteristicile activităților
Obiectivul diferă (poate diferi) de la un exercițiu financiar la altul (de, exemplu în anul X un obiectiv pe achiziții poate fi „implementarea unei baze de date privind furnizorii"; în anul X+3 un alt obiectiv poate fi "îmbunătățirea bazei de date privind furnizorii"	Activitatea se desfăşoară, în general, permanent (de exemplu, activitatea de achiziții care se desfăşoară în fiecare an)
Obiectivul presupune rezultate sau ținte comensurabile (de exemplu, *creşterea gradului de încadrare cu personal cu 20%*)	Activitatea nu presupune întotdeauna rezultate sau ținte comensurabile (echivalentul obiectivului în acest caz este *încadrarea cu personal*)
Un obiectiv presupune efectuarea mai multor activități	De exemplu, pentru obiectivul *creşterea gradului de încadrare cu personal cu 20%* pot fi stabilite ca și activități: asigurarea publicității adecvate a posturilor neîncadrate; organizarea procesului de recrutare; evaluarea candidaților etc.

Scanned with OKEN Scanner

Caracteristicile obiectivelor	Caracteristicile activităţilor
Îndeplinirea obiectivului se măsoară prin indicatori de performanţă (de exemplu, *nivelul încadrării cu personal*)	

Tabelul 3.14 - Caracteristicile obiectivelor versus cele ale activităţilor

Prevederile Standardului 7 - *Obiective* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

7.1. Descrierea standardului Entitatea publică trebuie să definească obiectivele determinante, legate de scopurile entităţii, precum şi cele complementare, legate de fiabilitatea informaţiilor, conformitatea cu legile, regulamentele şi politicile interne şi să comunice obiectivele definite tuturor salariaţilor şi terţilor interesaţi.
7.2. Cerinţe generale – Obiectivele generale sunt concordante cu misiunea entităţii publice; – Entitatea publică transpune obiectivele generale în obiective specifice şi în rezultate aşteptate pentru fiecare activitate şi le comunică personalului; – Obiectivele trebuie astfel definite încât să răspundă pachetului de cerinţe „S.M.A.R.T."; – Fixarea obiectivelor reprezintă atributul managementului, iar responsabilitatea realizării acestora revine atât managementului, cât şi salariaţilor; – Multitudinea şi complexitatea obiectivelor impune utilizarea unor criterii diverse de grupare, cu scopul de a facilita concretizarea responsabilităţilor, răspunderilor, de a asigura operativitate în cunoaşterea rezultatelor etc.
7.3. Referinţe principale – Acest standard presupune că, pentru toate obiectivele, să fie alocate resursele financiare, materiale şi umane necesare. În acest sens, Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, cu modificările ulterioare, prevede: ▪ art. 3 alin. (2): „Creditele bugetare aprobate se utilizează pentru finanţarea funcţiilor administraţiei publice, programelor, acţiunilor, obiectivelor şi sarcinilor prioritare, potrivit scopurilor prevăzute în legi şi alte reglementări […]"; ▪ art. 4 alin. (5): „Pentru acţiunile multianuale se înscriu în buget, distinct, creditele de angajament şi creditele bugetare"; ▪ art. 14 alin. (1): „Cheltuielile bugetare au destinaţie precisă şi limitată şi sunt determinate de autorizările conţinute în legi specifice şi în legile bugetare anuale"; ▪ art. 15 alin. (1): „În cazurile în care se fac propuneri de elaborare a unor proiecte de acte normative a căror aplicare atrage micşorarea veniturilor sau majorarea cheltuielilor aprobate prin buget, iniţiatorii au obligaţia să prevadă şi mijloacele necesare pentru acoperirea minusului de venituri sau creşterea cheltuielilor […]";

Scanned with OKEN Scanner

- art. 22 alin. (1): „Ordonatorii de credite au obligația de a angaja și a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor și destinațiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea entităților publice respective și cu respectarea dispozițiilor legale";
- art. 28 lit. f): referitor la estimarea anuală a performanțelor fiecărui program care trebuie să precizeze: "acțiunile, costurile asociate, obiectivele urmărite, rezultatele obținute și estimate pentru anii următori, măsurate prin indicatori precişi, a căror alegere este justificată";
- art. 56 alin. (2): „Ordonatorii principali de credite au obligația să întocmească și să anexeze la situațiile financiare anuale [...] obiectivele [...]";

– Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare;

– Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.159/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind conținutul, forma de prezentare și structura programelor elaborate de ordonatorii principali de credite în scopul finanțării unor acțiuni sau ansamblu de acțiuni;

– Legile bugetare anuale.

Tabelul 3.15 - Prevederile Standardului 7 - *Obiective* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 7 – *Obiective*, sunt:

1) Definirea obiectivelor strategice, generale și specifice ale entității.

Fiecare entitate trebuie să-și stabilească un set de obiective pe care își propune să le îndeplinească. În primul rând trebuie definite *obiectivele strategice*, respectiv ce-și propune entitatea să realizeze pe o perioadă de cca. 3-5 ani. Aferent acestor obiective strategice se elaborează și adoptă o strategie de atingere a lor. Fiecare obiectiv strategic se descompune în obiective aferente fiecărui exercițiu financiar din perioada la care se referă. Astfel, un obiectiv strategic pe 5 ani poate fi descompus în patru obiective anuale. Acestea, prin îndeplinirea lor individuală determină realizarea obiectivului strategic în intervalul de timp de 4 ani.

Referitor la obiectivele anuale, menționăm că se pot defini *trei tipuri de obiective*:

– *obiective generale*, care privesc misiunea entității sau activitatea ei în ansamblu. De exemplu, pentru o universitate, un obiectiv general poate fi „creșterea calității activității de învățământ desfășurate" în cadrul acesteia;

– *obiective derivate*, care se referă la activitatea mai multor structuri organizatorice. Un exemplu în cazul aceleași universități poate fi „amenajarea unui laborator de informatică modern, la standarde ridicate", care presupune

Scanned with OKEN Scanner

activitate de achiziții pentru rețeaua de informatică și instalarea acesteia (compartiment achiziții), precum și recrutarea personalului calificat (compartiment resurse umane);

– *obiective specifice*, care au în vedere, de obicei, activitatea unei structuri organizatorice (compartiment) sau chiar a unui angajat. Exemple în cazul unei universități pot fi: „achiziția unei rețele de calculatoare performante și fiabile" (compartiment achiziții) și „recrutarea a 10 persoane cu experiență în IT" (compartiment resurse umane).

Obiectivele definite pot fi grupate în trei *categorii*, astfel:

– *Eficacitatea și eficiența funcționării*, care vizează performanțele entității, misiunea și scopul de bază al acesteia. Un exemplu în acest sens în cazul unui compartiment de achiziții poate fi „procurarea necesarului de bunuri, servicii și lucrări necesare desfășurării activităților entității prin obținerea unui raport preț-calitate cât mai bun și menținerea unui echilibru între calitate și valoare";

– *Fiabilitatea informațiilor interne și externe*, care se referă la raportările financiare și operaționale întocmite. De exemplu, pentru o structură de achiziții, un obiectiv din această categorie poate fi „realizarea unei baze de date cu posibili furnizori și prestatori de bunuri, servicii și lucrări, precum și monitorizarea tendințelor pieței", care conduce la furnizarea de informații interne, în timp util, nivelurilor de decizie în procesul de achiziție;

– *Conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne*, categorie care are în vedere respectarea cadrului normativ aplicabil entității. Pentru un compartiment de achiziții, un obiectiv din această categorie poate fi „asigurarea conformității procesului de achiziție cu cadrul normativ de reglementare la nivel național". Acest obiectiv poate fi definit pentru structura de achiziții, întrucât încălcarea cadrului normativ național în domeniul achizițiilor poate determina sancționarea entității cu amenzi contravenționale foarte mari.

Trebuie menționat faptul că nu este obligatorie existența tuturor categoriilor și/sau tipurilor de obiective. În fapt, pentru definirea lor trebuie găsite răspunsurile la întrebarea *„Ce ne propunem să realizăm?"* și în mod normal se stabilesc obiective pentru fiecare proces și/sau activitate importantă a entității. Aceste obiective trebuie să fie corelate și să formeze un ansamblu coerent, în sensul că îndeplinirea obiectivelor specifice și derivate trebuie să decurgă din obiectivele generale și să determine atingerea acestora. De asemenea, trebuie stabilite activitățile individuale pentru fiecare salariat, care să conducă la atingerea obiectivelor specifice compartimentului (corelația cu Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini). În plus, managementul de la orice nivel ierarhic trebuie să participe la stabilirea obiectivelor pentru care este

Scanned with OKEN Scanner

responsabil, iar angajații trebuie să fie consultați cu privire la obiectivele pe care le vor primi spre îndeplinire;

2) Definirea rezultatelor așteptate pentru fiecare obiectiv stabilit.

Indiferent de modul de formulare a obiectivelor (calitativ sau cantitativ), trebuie stabilite clar *rezultate și/sau ținte comensurabile* pentru a putea aprecia gradul de îndeplinire a acestor obiective. Prezentăm câteva exemple în acest sens:

– pentru obiectivul unui compartiment de resurse umane privind „perfecționarea competențelor și abilităților personalului" pot fi stabilite ca rezultate și/sau ținte comensurabile următoarele: trimiterea a 10 persoane la cursuri de achiziții publice până la 05.05.20XX; cel puțin 10 angajați să absolve cursul de contabilitate;

– în cazul obiectivului unei structuri de achiziții privind „procurarea necesarului de bunuri, servicii și lucrări necesare desfășurării activităților entității prin obținerea unui raport preț-calitate cât mai bun și menținerea unui echilibru între calitate și valoare", rezultatele așteptate pot fi:

- *calitative*: cel mult 3% din valoarea sau numărul achizițiilor să nu îndeplinească condițiile de calitate și să nu satisfacă nevoile beneficiarilor;
- *cantitative*: nivel de îndeplinire a programului anual al achizițiilor publice de peste 95%;
- *transparență și eficiență*: negocierile și achizițiile directe să nu depășească 10% din valoarea totală și/sau numărul achizițiilor planificate.

Definirea rezultatele așteptate pentru obiectivele stabilite se poate realiza în cadrul unui document de planificare, cum ar fi cel prezentat în tabelul 3.16;

3) Analizarea obiectivelor stabilite pentru a corespunde pachetului de cerințe „S.M.A.R.T.".

Fiecare obiectiv stabilit, îndeosebi cele specifice, trebuie să corespundă pachetului de cerințe „S.M.A.R.T.", în sensul că este:

– *Precis* (în engleză „specific"): are în vedere faptul că obiectivul este clar și bine definit, cu alte cuvinte orice angajat în domeniu îl înțelege și nu poate fi interpretat altfel de către o altă persoană.

Exemplu de obiectiv care **nu este precis:** "Îmbunătățirea procesului de achiziție". Astfel, nu se poate ști ce se dorește cu privire la îmbunătățirea acestui proces (achiziția unui soft, noi angajări, pregătire profesională etc.);

– *Măsurabil și verificabil* (în engleză „measurable and verifiable"): reprezintă atributul cel mai important și ajută în stabilirea următoarelor elemente:

Scanned with OKEN Scanner

- obiectivul poate fi îndeplinit;
- perioada de timp până la realizarea lui totală;
- când a fost îndeplinit obiectivul (în cazul evaluării performanțelor entității).

Exemplu de obiectiv care **nu este măsurabil**: „creșterea competențelor și abilităților personalului" fără a preciza rezultatele așteptate (de exemplu, un curs de achiziții, pentru 10 persoane).

Obiective ale structurii de achiziții	**Rezultate/ținte comensurabile așteptate**
Procurarea necesarului de bunuri, servicii și lucrări necesare desfășurării activităților entității prin obținerea unui raport preț-calitate cât mai bun și menținerea unui echilibru între calitate și valoare	(privind calitatea): max. 3% din valoarea/nr. achizițiilor nu îndeplinesc condițiile de calitate/nu satisfac beneficiarii
	(privind cantitatea): îndeplinirea PAAP-ului peste 95%
	(privind transparența și eficiența): negocierile și achizițiile directe să nu depășească 10% din valoarea și numărul total
Creșterea competențelor și abilităților personalului	Trimiterea a 10 persoane la cursuri de achiziții publice până la 05.05.20XX
Realizarea unei baze de date cu posibili furnizori și prestatori de bunuri, servicii și lucrări, precum și monitorizarea tendințelor pieței	Achiziția unui software specializat, care să permită lucrul în rețea
	Pentru fiecare necesitate să fie identificați cel puțin 3 posibili furnizori
Asigurarea conformității procesului de achiziție cu cadrului normativ de reglementare la nivel național	Să se elaboreze proceduri operaționale privind desfășurarea procedurilor de achiziție (4 PO)
	Să nu se primească amenzi ca urmare a săvârșirii unei contravenții în procesul de achiziție
	Peste 95% din contracte să fie atribuite corect

Tabelul 3.16 - Definirea obiectivelor și rezultatelor/țintelor propuse

– *Necesar* (în engleză *appropriate*): urmărește dacă obiectivul este corelat cu misiunea și obiectivul strategic al entității. De asemenea, are în vedere

Scanned with OKEN Scanner

evitarea unor aspecte ilegale sau care sunt din punct de vedere etic şi moral, inacceptabile.

Exemplu de obiectiv care **nu este necesar**: "achiziționarea unui software specializat performant de comerț electronic" în condițiile în care nu poate fi utilizat de structura de achiziții.

– *Realist* (în engleză *realistic*): presupune că obiectivul poate fi atins (nu este unul imposibil) şi că angajații dispun de competențele, cunoştințele resursele şi timpul necesar îndeplinirii acestuia.

Exemplu de obiectiv care **nu este realist:** "reducerea costurilor de achiziție pentru combustibil cu 20%", în condițiile în care se prognozează o creştere cu 50% a prețului combustibilului pe piață.

– *Cu termen de realizare* (în engleză *time-dependent*): vizează stabilirea unui termen clar în timp. Acest termen trebuie să permită atingerea obiectivului dar să nu fie exagerat de mare astfel încât să afecteze performanțele activității (adică să determine o eficiență scăzută).

Exemplu de obiectiv care **nu are termen de realizare**: „achiziționarea în regim de urgență a unei rețele IT". În acest caz, pentru anumite persoane regimul de urgență poate însemna câteva zile, iar pentru altele o lună sau două.

Analizarea obiectivelor stabilite pentru a corespunde pachetului de cerințe **S.M.A.R.T.** se poate realiza sub formă tabelară, aşa cum este prezentat mai jos.

Nr. crt.	Obiective	S-precise	M-măsurabile	A-necesare	R-realiste	T-cu termen de realizare	Obs.
1	Procurarea necesarului de bunuri, servicii şi lucrări necesare desfăşurării activităților entității prin obținerea unui raport preț-calitate cât mai bun şi menținerea unui echilibru între calitate şi valoare	X	X	X	X	X	
2	Creşterea competențelor şi abilităților personalului	X	X	X	X	X	
3	Realizarea unei baze de date cu posibili furnizori şi prestatori de bunuri, servicii şi lucrări şi monitorizarea tendințelor pieței	X	X	X	X	X	
4	Asigurarea conformității procesului de achiziție cu cadrului normativ de reglementare la nivel național	X	X	X	X	Nu	
...	.....						

Tabelul 3.17 - Fişă privind analiza S.M.A.R.T. a obiectivelor stabilite

Scanned with OKEN Scanner

4) Comunicarea obiectivelor stabilite şi a rezultatelor aşteptate tuturor salariaţilor.

Scopul acţiunii este de a implica personalul în îndeplinirea obiectivelor stabilite entităţii. Această acţiune se va materializa prin semnarea unui tabel de luare la cunoştinţă;

5) Ajustarea corespunzătoare a obiectivelor în cazul diminuării resurselor financiare alocate. Ori de câte ori se impune, obiectivele trebuie reanalizate pentru a ţine seama de modificări semnificative ale activităţilor sau priorităţilor. O posibilă eroare de planificare ce poate fi făcută este să se menţină obiectivele deşi resursele alocate pentru îndeplinirea acestora s-au diminuat sau au crescut. Cazurile în care se raportează depăşirea obiectivului în condiţiile în care resursele au fost diminuate cu peste 20% denotă precaritate în planificare sau raportări eronate de rezultate.

Principalele deficienţe şi erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– obiectivele nu sunt S.M.A.R.T., în special nu sunt realizabile sau nu se pot măsura (nu se ştie când a fost îndeplinit obiectivul);

– obiectivele sunt definite în mod formal, fără a se cunoaşte ce se doreşte să se obţină în fapt. De exemplu, un obiectiv formulat de genul „pregătire profesională" care nu este însoţit de ţinte sau rezultate, nu oferă indicii referitoare la realizarea lui;

– nu există o corelaţie adecvată între obiective şi resursele alocate pentru îndeplinirea lor.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– ponderea obiectivelor definite corect din totalul lor;

– ponderea angajaţilor care cunosc obiectivele ce trebuie îndeplinite, din totalul angajaţilor.

3.5.2.2. Standardul 8 - *Planificarea*

Aşa cum rezultă din denumire, Standardul 8 vizează exercitarea unei alte funcţii a managementului, respectiv cea de *planificare*.

Prevederile Standardul 8 - *Planificarea* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

8.1. Descrierea standardului
Entitatea publică întocmeşte planuri prin care se pun în concordanţă activităţile necesare pentru atingerea obiectivelor cu resursele maxim posibil de alocat, astfel încât riscurile de a nu realiza obiectivele să fie minime.

Scanned with OKEN Scanner

8.2. Cerințe generale

– Planificarea este una din funcțiile esențiale ale managementului;

– Planificarea se referă la repartizarea resurselor, pornind de la stabilirea nevoilor pentru realizarea obiectivelor. Având în vedere caracterul limitat al resurselor, repartizarea acestora necesită decizii cu privire la cel mai bun mod de alocare;

– Planificarea este un proces continuu, ceea ce imprimă planului un caracter dinamic. Schimbarea obiectivelor, resurselor sau altor elemente ale procesului de fundamentare impune actualizarea planului;

– Gradul de structurare a procesului de planificare, de detaliere a planurilor, variază în funcție de diverși factori, precum: mărimea entității publice, structura decizională a acesteia, necesitatea aprobării formale a unor activități etc.

– După orizontul de timp la care se referă, în general, se elaborează:

- planuri anuale;
- planuri multianuale;

– Specific planificării multianuale este stabilirea unei succesiuni de măsuri ce trebuie luate pentru atingerea obiectivelor.

8.3. Referințe principale

– Legile bugetare anuale;

– Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 4 alin. (1): "Legea bugetară anuală prevede și autorizează, pentru anul bugetar, veniturile si cheltuielile bugetare, precum și reglementări specifice exercițiului bugetar";
- art. 4 alin. (5): „Pentru acțiunile multianuale se înscriu în buget, distinct, creditele de angajament și creditele bugetare";
- art. 4 alin. (6): „În vederea realizării acțiunilor multianuale ordonatorii de credite încheie angajamente legale, în limita creditelor de angajament aprobate prin buget pentru anul bugetar respectiv";
- art. 22 alin. (2) lit. g): „Organizarea evidenței programelor, inclusiv a indicatorilor aferenți acestora.";
- art. 32: „Ministerul Finanțelor Publice va înainta Guvernului, până la data de 1 mai, obiectivele politicii fiscale și bugetare pentru anul bugetar pentru care se elaborează proiectul de buget și următorii 3 ani, împreună cu limitele de cheltuieli stabilite pe ordonatorii principali de credite [...]";
- art. 34 alin. (1): „Ordonatorii principali de credite au obligația ca până la data de 15 iulie a fiecărui an să depună la Ministerul Finanțelor Publice propunerile pentru proiectul de buget și anexele la acesta, pentru anul bugetar următor, cu încadrarea în limitele de cheltuieli și estimările pentru următorii 3 ani [...];
- art. 39 alin. (1): „Ordonatorii principali de credite vor prezenta anual programul de investiții publice, pe clasificația funcțională";

Scanned with OKEN Scanner

- art. 39 alin. (2): „Ordonatorii principali de credite vor transmite pentru fiecare obiectiv de investiții inclus în programul de investiții informații financiare și nefinanciare";
- art. 43, referitor la cuprinderea în buget a obiectivelor de investiții;
- Art. 53 alin. (1) – (3), referitor la planificarea plății salariilor;

– Hotărârea Guvernului nr. 925/2006 pentru aprobarea normelor de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractelor de achiziție publică din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare;

– Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.159/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind conținutul, forma de prezentare și structura programelor elaborate de ordonatorii principali de credite în scopul finanțării unor acțiuni sau ansamblu de acțiuni;

– Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 866/1996 pentru actualizarea normativelor privind spațiile cu destinația de birou sau pentru activități colective ori de deservire ce pot fi utilizate de ministere, alte organe de specialitate ale administrației publice centrale, de instituțiile publice din subordinea acestora, precum și de prefecturi;

– Ordonanța Guvernului nr. 80/2001 privind stabilirea unor normative de cheltuieli pentru autoritățile administrației publice și instituțiile publice, aprobată cu modificări prin Legea nr. 247/2002, cu modificările și completările ulterioare;

– Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 63/1999 cu privire la gestionarea fondurilor nerambursabile alocate României de către Comunitatea Europeană, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente acestora, aprobată prin Legea nr. 22/2000, cu modificările și completările ulterioare.

Tabelul 3.18 - Prevederile Standardul 8 - *Planificarea* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardul 8 - *Planificarea*, sunt:

1) Elaborarea și aprobarea unui plan strategic (3-5 ani). Acest plan trebuie să prevadă misiunea și viziunea pe termen lung, direcții de acțiune și obiective strategice măsurabile. Elaborarea nu trebuie să fie realizată de o singură persoană ci la această activitate trebuie să participe personalul entității (metoda participativă);

2) Întocmirea și aprobarea de planuri anuale care să realizeze corelația *obiective-activități necesare pentru îndeplinire-resurse alocate.* Planurile anuale trebuie să fie în concordanță cu planul strategic și să sprijine realizarea obiectivelor strategice. Aceste planuri trebuie să includă obiective și indicatori de performanță prin care se monitorizează gradul de îndeplinire;

Scanned with OKEN Scanner

3) Întocmirea şi aprobarea de bugete/planuri financiare pentru realizarea obiectivelor şi activităţilor planificate. Toate bugetele/fondurile solicitate în acestea trebuie fundamentate adecvat pe baza obiectivelor stabilite şi nu pe baze istorice (cât am cheltuit în exerciţiul financiar anterior). Astfel, planurile elaborate trebuie să fie corelate cu bugetele financiare. Pentru bugetarea activităţilor pot fi elaborate standarde de costuri;

4) Comunicarea planurilor elaborate personalului responsabil pentru îndeplinirea lor. Conducerea entităţii trebuie să asigure participarea angajaţilor în procesul de planificare. Activitatea de comunicare nu trebuie să fie formală, întrucât participarea personalului pentru îndeplinirea planului este esenţială;

5) Detalierea activităţilor din plan în sarcini alocate angajaţilor. Pentru fiecare activitate din plan trebuie detaliate sarcinile necesare executării, ce vor fi repartizate angajaţilor prin fişele postului;

6) Modificarea resurselor trebuie să determine ajustarea corespunzătoare a obiectivelor sau rezultatelor aşteptate şi invers. Trebuie asigurată respectarea corelaţiei între obiective şi resurse. Principalele probleme în asigurarea acestei corelaţii sunt reprezentate de lipsa de experienţă în fundamentarea resurselor şi stabilirea unor obiective sau rezultate disproporţionate în raport cu resursele;

Principalele deficienţe şi erori posibile în implementarea standardului, se referă la următoarele aspecte:

– planurile elaborate nu realizează corelaţia obiective-activităţi-resurse necesare. Astfel, planul reprezintă o sumă de activităţi identice înscrise în fiecare an, iar bugetarea acestora are la bază nivelul resurselor alocate în anii anteriori;

– planurile nu sunt realiste (nu există resursele necesare îndeplinirii).

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– ponderea activităţilor care nu determină atingerea unui obiectiv stabilit din totalul celor desfăşurate de entitate (desfăşurarea de activităţi fără a fi definit un obiectiv din care să rezulte);

– numărul modificărilor operate în documentele de planificare pe parcursul exerciţiului financiar (indică acurateţea planificării, întrucât un plan nefundamentat va suferi numeroase modificări).

3.5.2.3. Standardul 9 - *Coordonarea*

Aşa cum rezultă din denumire, Standardul 9 vizează exercitarea unei alte funcţii a managementului, respectiv cea de *coordonare*.

Scanned with OKEN Scanner

Prevederile Standardul 9 - *Coordonarea* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

9.1. Descrierea standardului

Pentru atingerea obiectivelor, deciziile şi acţiunile componentelor structurale ale entităţii publice trebuiesc coordonate, în scopul asigurării convergenţei şi coerenţei acestora.

9.2. Cerinţe generale

– Managementul asigură coordonarea deciziilor şi acţiunilor compartimentelor structurale ale entităţii publice;

– Atunci când necesităţile o impun, se pot organiza structuri specializate, care să sprijine managementul în activitatea de coordonare;

– Coordonarea influenţează decisiv rezultatele interacţiunii dintre salariaţi în cadrul raporturilor profesionale;

– Salariaţii trebuie să ţină cont de consecinţele deciziilor lor şi ale acţiunilor lor asupra întregii entităţi publice;

– Coordonarea eficientă presupune consultări prealabile, atât în cadrul structurilor unei entităţi publice, cât şi între structurile respective.

9.3. Referinţe principale

– Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

– Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, cu modificările şi completările ulterioare:

- „Art. 22. – (1) Ordonatorii de credite au obligaţia de a angaja şi de a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor şi destinaţiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea entităţilor publice respective şi cu respectarea dispoziţiilor legale.
- (2) Ordonatorii de credite răspund, potrivit legii, de:

a) angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor în limita creditelor bugetare repartizate şi aprobate potrivit prevederilor art. 21;

b) realizarea veniturilor;

c) angajarea şi utilizarea creditelor bugetare pe baza bunei gestiuni financiare;

d) integritatea bunurilor încredinţate entităţii pe care o conduc;

e) organizarea şi ţinerea la zi a contabilităţii şi prezentarea la termen a situaţiilor financiare asupra situaţiei patrimoniului aflat în administrare şi execuţiei bugetare;

f) organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziţii publice şi a programului de lucrări de investiţii publice;

g) organizarea evidenţei programelor, inclusiv a indicatorilor aferenţi acestora;

h) organizarea şi ţinerea la zi a evidenţei patrimoniului, conform prevederilor legale."

Scanned with OKEN Scanner

– Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 alin. (1): „Conducătorii entității publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern/managerial”; – Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 925/2006 pentru aprobarea normelor de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractelor de achiziție publică din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare;.

Tabelul 3.19 - Prevederile Standardul 9 - *Coordonarea* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardul 9 – *Coordonarea*, sunt:

1) Identificarea deciziilor și activităților necesar a fi coordonate. De exemplu, înlocuirea unei piese la compartimentul X presupune aplicarea unei proceduri de achiziție la compartimentul Y, până la o anumită dată;

2) Stabilirea măsurilor de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente. De obicei, măsurile de coordonare ale compartimentelor sunt stabilite în cadrul ședințelor de lucru;

3) Realizarea, în cadrul compartimentului, a consultărilor prealabile în vederea coordonării activităților.

3.5.2.4. Standardul 10 - *Monitorizarea performanțelor*

Reprezintă unul dintre cele mai importante standarde incluse în cadrul *Codului controlului intern/managerial*. Acest standard vizează definirea pentru fiecare obiectiv a cel puțin unui indicator de performanță prin intermediul căruia managementul să monitorizeze realizările obținute. Indicatorii nu trebuie să fie disparați ci să facă parte dintr-un sistem de măsurare a performanțelor care să informeze și să avertizeze, în timp util, conducerea entității cu privire la gradul de îndeplinire a obiectivelor, precum și la abaterile de la acestea.

Prevederile Standardul 10 - *Monitorizarea performanțelor* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

10.1. Descrierea standardului Entitatea publică asigură, pentru fiecare politică și activitate, monitorizarea performanțelor, utilizând indicatori cantitativi și calitativi relevanți, inclusiv cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate.

Scanned with OKEN Scanner

10.2. Cerinţe generale – Managementul trebuie să primească sistematic raportări asupra desfăşurării activităţii entităţii publice; – Managementul evaluează performanţele, constatând eventualele abateri de la obiective, în scopul luării măsurilor corective ce se impun; – Sistemul de monitorizare a performanţei este influenţat de mărimea şi natura entităţii publice, de modificarea/schimbarea obiectivelor sau/şi a indicatorilor, de modul de acces al salariaţilor la informaţii.
10.3. Referinţe principale – Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, cu modificările ulterioare: ▪ art. 22 alin. (2) lit. c): „angajarea şi utilizarea creditelor bugetare pe baza bunei gestiuni financiare."; ▪ art. 22 alin. (2) lit. f): „organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziţii publice şi a programului de lucrări şi investiţii publice."; ▪ art. 56 alin. (2): „Ordonatorii principali de credite au obligaţia să întocmească şi să anexeze la situaţiile financiare anuale rapoarte anuale de performanţă, în care să se prezinte, pe fiecare program, obiectivele, rezultatele preconizate şi cele obţinute, indicatorii şi costurile asociate, precum şi situaţii privind angajamentele legale."; – Legea nr. 273/2006 privind finanţele publice locale, cu modificările şi completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 925/2003 privind reorganizarea Consiliului Guvernamental pentru Monitorizarea Reformei Administraţiei Publice, cu modificările şi completările ulterioare; – Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.159/2004 pentru aprobarea Instrucţiunilor privind conţinutul, forma de prezentare şi structura programelor elaborate de ordonatorii principali de credite în scopul finanţării unor acţiuni sau ansamblu de acţiuni..

Tabelul 3.20 - Prevederile Standardul 10 - *Monitorizarea performanţelor* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardul 10 - *Monitorizarea performanţelor*, sunt:

1) Definirea, pentru fiecare obiectiv, a unor indicatori cantitativi şi calitativi relevanţi de monitorizare a performanţelor.

Pentru monitorizarea performanţelor, indicatorii definiţi trebuie să aibă în vedere anumite variabile cum ar fi cantitatea, calitatea, costul, timpul etc., care să reflecte prin analiza lor în ansamblu, îndeplinirea parţială sau totală a obiectivelor. Aceşti indicatori pot măsura intrările de resurse, rezultatele şi impactul obţinut pentru diferite activităţi, procese, proiecte, programe etc. Fac parte integrantă din sistemul de măsurare a performanţelor dintr-o entitate, care

Scanned with OKEN Scanner

asigură colectarea datelor relevante privind performanța, analiza și raportarea acestora managementului, în scopul monitorizării progresului realizat și întreprinderii de acțiuni corective, dacă este cazul.

Indicatorii pentru monitorizarea performanțelor pot fi utilizați în special pentru:

– evaluarea stadiului îndeplinirii obiectivelor stabilite;

– identificarea abaterilor de la obiective și a problemelor prin implementarea unui sistem de avertizare timpurie, care să permită luarea măsurilor corective care se impun;

– creșterea responsabilității manageriale în entitățile publice prin existența unor criterii obiective de evaluare a performanțelor;

– îmbunătățirea activităților unei entități prin compararea nivelurilor de performanță realizate cu cele ale altor entități similare.

Pentru a fi adecvați, indicatorii de monitorizare ai performanțelor (indicatorii de performanță) trebuie să îndeplinească criteriile următoare:

– *consistența*, are în vedere faptul ca indicatorii definiți să permită compararea în timp a datelor pentru aceeași entitate sau între diferite entități care desfășoară aceeași activitate;

– *claritatea*, urmărește ca indicatorii să fie simpli, bine definiți și ușor de înțeles de către utilizatori;

– *controlabilitatea*, se referă la faptul că indicatorii trebuie să vizeze cu precădere aspecte care se află sub controlul managerilor pentru a putea stabili eventuale măsuri corective în cazul unor abateri de la obiective;

– *relevanța sau sfera de cuprindere,* are în vedere ca indicatorii, luați în ansamblul lor, să acopere toate aspectele importante ale activităților (proceselor) unei entități. Acest fapt însă trebuie compensat de tendința utilizării excesive de indicatori, care să conducă la ignorarea rezultatelor acestora sau la formalism;

– *credibilitatea*, vizează ca personalul să considere indicatorii definiți adecvați pentru măsurarea performanțelor, iar acești indicatori să aibă la bază surse sigure de extragere a datelor (de informare). Cu alte cuvinte, rezultatele indicatorilor să fie reale și nu exagerate.

Dacă se consideră domeniul achizițiilor, în cazul unei entități, exemple de indicatori de performanță pot fi:

– cu privire la *calitatea* bunurilor achiziționate:

▪ *Indicatorul calității achizițiilor,* care urmărește proporția bunurilor respinse din totalul celor supuse recepției (numeric sau valoric) și arată dacă au fost achiziționate produse având o calitate scăzută;

– referitor la *cantitatea* achiziționată:

Scanned with OKEN Scanner

▪ *Indicatorul cantității procesului de achiziție*, care vizează gradul de îndeplinire a programului anual al achizițiilor publice (PAAP) și se calculează prin raportarea volumului achizițiilor realizate la cel planificat;

▪ *Indicatorul optimizării stocurilor*, ce urmărește proporția stocurilor fără mișcare sau cu mișcare lentă din totalul stocurilor, pe o perioadă, respectiv dacă s-au achiziționat produse care nu sunt necesare;

▪ *Indicatorul eficacității procesului de achiziție*, care arată numărul/ponderea procedurilor de achiziții inițiate și nefinalizate, calculat ca raport între numărul/valoarea achizițiilor nefinalizate și numărul total de achiziții/valoarea totală a acestora;

▪ *Indicatorul transparenței procesului de achiziție*, calculat ca numărul/valoarea procedurilor concurențiale raportată la numărul/valoarea totală a procedurilor inițiate;

▪ *Indicatorul conformității procesului de achiziție*, exprimat prin raportul dintre valoarea contractelor acordate cu respectarea principiilor de bună practică (legislația aplicabilă, cele mai bune practici în materie) și valoarea totală a contractelor încheiate;

– dacă se urmărește *durata procesului de achiziție (timpul)*, pot fi definiți indicatori cum ar fi:

▪ *Indicatorul temporal*, calculat ca numărul mediu de zile, de la lansarea cererii/raportului de achiziție sau inițierea procedurii de atribuire (dacă este prevăzută în PAAP) și până la recepție;

▪ *Indicatorul performanței livrării*, calculat ca diferență între data menționată în contract și data efectivă de livrare (zile).

– dacă se urmăresc costurile procesului, pot fi definiți indicatori, cum ar fi:

▪ *Indicatorul eficienței procesului de achiziție*, calculat prin costul mediu privind achizițiile, ca raport între costurile cu structura de achiziții (personal, utilități, materiale etc.) și valoarea achizițiilor;

▪ *Indicatorul executării contractului*, calculat ca raport între valoarea contractată inițial comparativ cu cea plătită până la final, prin care se urmăresc cazurile de ajustare a prețului contractului.

Referitor la definirea indicatorilor de performanță, trebuie urmărită gruparea acestora după anumite variabile și alocarea pentru fiecare indicator a unei denumiri sugestive care să descrie ceea ce se măsoară (de exemplu, „indicatorul privind calitatea procesului de achiziție"), precum și a unui număr de referință unic (de exemplu.: $I_{1EF\text{-}ACHIZ}$ - care se referă la primul indicator privind eficiența procesului de achiziție). Pentru utilizatorii acestor indicatori este necesară o definire, care să cuprindă referințe la alte surse de informații

Scanned with OKEN Scanner

pentru interpretare şi calculare, precum şi informaţii suplimentare (dacă este cazul) privind modul de calcul şi măsurare a acestuia;

2) Comunicarea indicatorilor de monitorizare a performanţelor stabiliţi tuturor angajaţilor.

Scopul acţiunii este ca personalul să cunoască şi să accepte instrumentele de evaluare a performanţelor entităţii, precum şi de a-l implica în îndeplinirea obiectivelor stabilite în condiţii de eficienţă, eficacitate, economicitate. Această acţiune se va materializa prin semnarea unui tabel de luare la cunoştinţă, dar în baza unei prezentări/şedinţe de discuţii;

3) Stabilirea unui sistem funcţional de monitorizare şi raportare a performanţelor.

Un sistem de monitorizare şi raportare a performanţelor presupune stabilirea obiectivelor, ţintelor sau rezultatelor aşteptate, indicatorilor de performanţă prin care se măsoară gradul de îndeplinire a unui obiectiv, formulele de calcul, punctele din care se culeg datele, persoanele responsabile de colectarea datelor, prelucrarea şi raportarea lor etc.

Prezentăm sub formă tabelară (tabelul 3.22) un exemplu de monitorizare a performanţelor pentru un obiectiv definit de o structură de achiziţii: *„procurarea necesarului de bunuri, servicii şi lucrări necesare desfăşurării activităţilor entităţii prin obţinerea unui raport preţ-calitate cât mai bun şi menţinerea unui echilibru între calitate şi valoare”.*

De asemenea, pentru fiecare indicator de performanţă se definesc valorile considerate acceptabile şi cele care necesită atenţie sau măsuri corective, un exemplu fiind redat în tabelul 3.21.

Astfel, valorile sau intervalele din coloane se referă la o anumită perioadă de timp (lună sau trimestru). Dacă indicatorul se situează valoric în coloana verde (coloana 2), înseamnă că ne-am îndeplinit obiectivul şi chiar l-am depăşit în perioada analizată, adică am obţinut performanţe foarte bune. În cazul în care indicatorul se situează valoric în coloana galbenă (coloana 3), înseamnă că ne-am îndeplinit obiectivul, dar suntem la limită, performanţa fiind scăzută în perioada analizată. Este cazul ca rezultatele activităţii/procesului să fie urmărite cu atenţie de către conducere şi chiar să dispună măsuri de îmbunătăţire a performanţelor. Atunci când indicatorul se situează valoric în coloana roşie (coloana 4), înseamnă că nu ne-am îndeplinit obiectivul în perioada analizată. Conducerea va dispune o analiză a cauzelor şi în funcţie de rezultate va stabili măsuri de corectare.

Scanned with OKEN Scanner

Indicatori de performanţă	Foarte bine	Satisfăcător	Nesatisfăcător
1	2	3	4
Indicatorul calităţii (I_{CAL})	<=2	(2..3]	> 3
Indicatorul cantităţii (I_{CAN})	>= 95%	[85..95)	<85%
Indicatorul eficacităţii (I_{EF})	<= 2%	(2..5]	>5%
Indicatorul transparenţei (I_{TR})	<= 8%	(8..10]	>10%

Tabelul 3.21 – Definirea valorilor considerate acceptabile pentru indicatorii de performanţă

4) Evaluarea periodică a performanţelor obţinute, iar în cazul existenţei unor abateri de la obiective să se dispună măsurile corective care se impun. Conducerea entităţii trebuie să analizeze periodic (lunar, trimestrial etc.) stadiul îndeplinirii obiectivelor pentru a identifica cazurile de abateri de la obiective sau apariţia unor riscuri. Dacă nu s-ar realiza periodic aceste analize, conducerea nu ar fi capabilă să identifice în timp util problemele apărute în îndeplinirea obiectivelor şi astfel să dispună măsuri de corectare;

5) Analizarea de către management a impactului măsurilor corective asupra performanţelor şi să decidă, dacă este cazul, ajustarea obiectivului. Atunci când măsurile dispuse nu determină îmbunătăţirea rezultatelor, trebuie decisă ajustarea sau reformularea obiectivului;

6) Analizarea periodică a relevanţei indicatorilor de monitorizare ai performanţelor. Această acţiune vizează să se stabilească dacă indicatorii definiţi pentru un obiectiv asigură măsurarea fidelă a gradului de îndeplinire a acestuia. În cazul în care se constată că un indicator nu este relevant pentru măsurarea obiectivului, trebuie efectuate corecţii în acest sens.

Principalele deficienţe şi erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– indicatorii de performanţă definiţi nu sunt relevanţi sau nu au legătură cu obiectivul stabilit;

– deşi sunt definiţi indicatori de performanţă, cu toate acestea nu se realizează monitorizarea periodică a acestora;

– se defineşte un set standard de indicatori de performanţă, fără a se ţine seama de obiectivele specifice stabilite.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– procentul indicatorilor definiţi care sunt consistenţi, clari, controlabili, credibili şi relevanţi;

– gradul de îndeplinire a obiectivelor stabilite.

Scanned with OKEN Scanner

Obiectiv definit pentru structura de achiziții: Procurarea necesarului de bunuri, servicii și lucrări necesare desfășurării activităților entității prin obținerea unui raport preț-calitate cât mai bun și menținerea unui echilibru între calitate și valoare

Rezultate așteptate	Denumire indicator	Formulă de calcul	Furnizor date	Perioadă culegere date	Responsa-bil culegere date	Perioadă raportare date	Responsa-bil raportare	Nivel de raportare
Calitate: max. 3% din valoarea/nr. achizițiilor nu îndeplinesc condițiile de calitate/nu satisfac beneficiarii	Indicatorul calității (I_{CAL})	Valoare bunuri respinse, cu defecte ascunse, care nu satisfac beneficiarii /Valoare bunuri supuse recepției	Structura Achiziții	Lunar	Ion Ionescu	Trimestrial, până pe 10 ale trimestrului următor celui de raportare	Șef structură achiziții	Director
Cantitate: Îndeplinirea PAAP-ului peste 95%	Indicatorul cantității (I_{CAN})	Volum achiziții realizat/volum achiziții planificat	Structura Achiziții	Trimestrial	Popescu Ion	Trimestrial, până pe 10 ale trimestrului următor celui de raportare	Șef structură achiziții	Director
	Indicatorul eficacității (I_{EF})	Număr de achiziții nefinalizate/ Număr total achiziții	Structura Achiziții	Trimestrial	Ion Ionescu	Trimestrial, până pe 10 ale trimestrului următor celui de raportare	Șef structură achiziții	Director
Transparență: negocierile și achizițiile directe să nu depășească 10% din valoarea și nr. total	Indicatorul transpa-renței (I_{TR})	Număr (valoare) achiziții concurențiale/ Număr total (valoare) achiziții	Structura Achiziții	Trimestrial	Ion Ionescu	Trimestrial, până pe 10 ale trimestrului următor celui de raportare	Șef structură achiziții	Director

Tabel 3.22 – Sistemul de monitorizare a performanțelor (extras)

Scanned with OKEN Scanner

3.5.2.5. Standardul 11 - *Managementul riscului*

Acest standard vizează adoptarea, de către conducere, a unei abordări proactive cu privire la îndeplinirea obiectivelor entității, care vizează identificarea şi gestionarea riscurilor semnificative asociate acestora. Reducerea expunerii entității la riscurile semnificative sau măcar conştientizarea lor sunt de natură să maximizeze probabilitatea de îndeplinire a obiectivelor.

Abordarea proactivă asigură conducerii existența unei capacități de reacție, în sensul că, în cazul apariției unui risc nu este luată prin surprindere, fiind pregătită să întâmpine consecințele/pagubele manifestării acestuia. În antiteză față de abordarea proactivă, conducerea poate opta pentru o remediere ulterioară a pagubelor produse, care vizează rezolvarea problemelor apărute ca urmare a materializării riscului.

Această posibilitate, denumită popular stilul pompieristic ("stingem focul"), are ca dezavantaje principale faptul că este mai costisitoare din punct de vedere a costurilor, iar în unele cazuri, anumite pagube nu mai pot fi recuperate. De exemplu, este mai costisitor să ignorăm riscul unui incendiu şi să luăm măsuri doar dacă a luat foc imobilul, decât să luăm unele măsuri preventive, cum ar fi: achiziționarea unor stingătoare, verificarea lor periodică, efectuarea unor exerciții periodice privind riscul unui incendiu etc., care pot conduce la reducerea pierderilor produse în cazul apariției unui focar de incendiu.

În tabelul 3.23 prezentăm necesitatea şi importanța managementului riscului în cadrul unei instituții bancare, în ceea ce priveşte rețeaua de calculatoare. Astfel, să presupunem două abordări posibile într-o entitate bancară: prima abordare porneşte de la ipoteza că în această instituție este implementat un proces de managementul riscului, iar cea de a doua are la bază remedierea ulterioară a pagubelor. Dacă luăm în considerare evenimentul posibil de cădere a rețelei de calculatoare, în funcție de cele două abordări menționate, banca poate avea o atitudine proactivă sau reactivă față de acest risc.

În cazul în care, în cadrul băncii este implementat procesul de management al riscului, personalul responsabil identifică şi evaluează riscul privind căderea rețelei de calculatoare. Astfel, expunerea la riscul menționat, calculată ca produs între probabilitate şi impact, a fost evaluată ca fiind ridicată. În consecință au fost stabilite măsuri de gestionare a riscului, concretizate într-un plan de recuperare a rețelei în caz de cădere, cum ar fi: salvarea datelor pe alte medii de stocare; stabilirea unui contract de service cu furnizorul de produse privind tehnologia informației, în care se stabileşte un timp de intervenție de maxim 1 oră, precum şi înlocuirea unui computer (inclusiv server) în maxim 2 ore etc.

Scanned with OKEN Scanner

Toate aceste măsuri necesită costuri, estimate la cca. 10.000 lei. În caz de manifestare a riscului, timpul de reacție, respectiv de repunere în stare de funcționare a rețelei este de maxim 2 ore, perioadă în care banca nu poate derula operațiuni. În acest timp, banca poate înregistra pierderi estimate la cca. 20.000 lei. Prin urmare, costurile totale aferente măsurilor de gestionare a riscului cumulate cu cele asociate pierderilor posibile sunt cifrate la cca. 30.000 lei. Prin gestionarea adecvată a acestui risc, încrederea în bancă și numărul de clienți nu a scăzut, întrucât operațiunile băncii au fost reluate după câteva ore.

În antiteză, prezentăm cealaltă abordare, în care riscurile nu au fost identificate, acest caz fiind cunoscut în literatura de specialitate ca „naivitate față de risc". Prin urmare, se urmărește o abordare reactivă, bazată pe luarea de măsuri doar în cazul manifestării riscului, respectiv căderea rețelei de calculatoare. În consecință, nu apar costuri legate de gestionarea acestui risc.

În cazul manifestării riscului, timpul de reacție, respectiv de repunere în stare de funcționare a rețelei este de cca. 2 zile, perioadă în care banca nu poate derula operațiuni. În acest timp, banca poate înregistra pierderi estimate la cca. 100.000 lei.

Prin urmare, costurile totale în cazul celei de a doua abordări sunt mai ridicate decât în cazul abordării proactive a riscurilor. Prin negestionarea acestui risc, numărul de clienți a scăzut cu 5%, la fel și încrederea în bancă, existând riscul de faliment (clienții își retrag economiile sau derulează operațiuni cu alte instituții bancare).

Elemente	Este implementat managementul riscului	Remedierea ulterioară a pagubelor	Observații
Evenimentul (risc)	**Căderea rețelei de calculatoare din bancă**		
Proactiv vs. Reactiv	Există plan de recuperare	Nu există plan de recuperare	(în engleză: recovery plan)
Costuri	**10.000 lei**	**0 lei**	
Timp de reacție	**2 ore**	**2 zile**	
Pierderi	**20.000 lei**	**100.000 lei**	Banca nu a putut derula operațiuni
„Costuri" totale	**30.000 lei**	**100.000 lei**	
Consecințe	Nu a scăzut nr. de clienți	Scăderea nr. de clienți cu 5%	
Încrederea în bancă	Nu a scăzut	A scăzut, risc de faliment	

Tabelul 3.23 - Importanța managementului riscului

Prevederile Standardul 11 - *Managementul riscului* din *Codul controlului intern/ managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

Scanned with OKEN Scanner

11.1. Descrierea standardului

Entitatea publică analizează sistematic, cel puțin o dată pe an, riscurile legate de desfășurarea activităților sale, elaborează planuri corespunzătoare, în direcția limitării posibilelor consecințe ale acestor riscuri, și numește salariații responsabili în aplicarea planurilor respective.

11.2. Cerințe generale

- Orice acțiune sau inacțiune prezintă un risc de nerealizare a obiectivelor;
- Riscurile sunt acceptabile, dacă măsurile care vizează evitarea acestora nu se justifică în plan financiar;

- Riscurile semnificative apar și se dezvoltă în special ca urmare a:
  - managementului inadecvat al raporturilor dintre entitatea publică și mediile în care aceasta acționează;
  - unor sisteme de conducere centralizate excesiv;
- Un sistem de control intern/managerial eficient presupune implementarea în entitatea publică a managementului riscurilor;
- Managerul are obligația creării și menținerii unui sistem de control intern/managerial sănătos, în principal, prin:
  - identificarea riscurilor majore care pot afecta eficacitatea și eficiența operațiunilor, respectarea regulilor și regulamentelor, încrederea în informațiile financiare și de management intern și extern, protejarea bunurilor, prevenirea și descoperirea fraudelor;
  - definirea nivelului acceptabil de expunere la aceste riscuri;
  - evaluarea probabilității ca riscul să se materializeze și a mărimii impactului acestuia;
  - monitorizarea și evaluarea riscurilor și a gradului de adecvare a controalelor interne la gestionarea riscurilor;
- verificarea raportării execuției bugetului, inclusiv a celui pe programe.

11.3. Referințe principale

- Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările ulterioare:
  - art. 21 alin. (4): „Ordonatorii principali de credite vor repartiza, potrivit alin. (1), creditele bugetare, după reținerea a 10% din prevederile aprobate acestora, pentru asigurarea unei execuții bugetare prudente, cu excepția cheltuielilor de personal și a celor care decurg din obligații internaționale, care vor fi repartizate integral. Repartizarea sumelor reținute în proporție de 10% se face în semestrul al doilea, după examinarea de către Guvern a execuției bugetare pe primul semestru.";
- Hotărârea Guvernului nr. 2.288/2004 pentru aprobarea repartizării funcțiilor pe care le asigură ministerele și organizațiile neguvernamentale privind prevenirea situațiilor de urgență;
- Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare;

Scanned with OKEN Scanner

– Manualul de control financiar preventiv, elaborat de Ministerul Finanțelor Publice, Direcția generală de control financiar preventiv, publicat pe adresa de Internet a Ministerului Finanțelor Publice – (pagina 82, pct. 4.4. „Controlul preventiv al unor operațiuni cu risc ridicat”.).

Tabelul 3.24 - Prevederile Standardul 11 - *Managementul riscului* din *Codul controlului intern/managerial*

În prezentarea generală a Standardelor de control intern/managerial se prevede următorul aspect cu privire la riscuri: *„Evenimentele care pot afecta realizarea obiectivelor constituie riscuri care trebuie identificate.”*. Așa cum se poate observa, pentru identificarea riscurilor, este necesară stabilirea în prealabil a obiectivelor. De asemenea, trebuie menționat că evenimentele pot fi de două tipuri:

– *riscuri*, care pot afecta îndeplinirea obiectivelor;

– *oportunități*, care pot determina îndeplinirea mai rapidă a obiectivelor.

În ceea ce privește managementul riscului, în același paragraf al prezentării generale se menționează faptul că *„Managementul are obligația de a identifica riscurile și de a întreprinde acele acțiuni care plasează și mențin riscurile în limite acceptabile. Trebuie menținut un echilibru între nivelul acceptabil al riscurilor și costurile pe care le implică aceste acțiuni.”*. Cu alte cuvinte, managementul riscurilor reprezintă o obligație a conducerii, care trebuie să stabilească limitele acceptabile (apetitul la risc) și răspunsul la risc (în general controale interne). În plus, trebuie realizată o comparație între consecințele riscului în caz de materializare și costurile implicate pentru gestionare.

Revenind la prevederile standardului, se observă că entitatea trebuie să analizeze sistematic, cel puțin o dată pe an, riscurile legate de desfășurarea activităților sale. Sintagma „cel puțin o dată pe an” nu înseamnă analiza “în bloc” a riscurilor. Astfel, pentru unele obiective, riscurile pot fi analizate anual, pentru altele trimestrial, lunar sau la apariția unui eveniment aflat în legătură cu acestea.

De exemplu, entitatea și-a stabilit un obiectiv pentru achiziții care vizează conformitatea cu cadrul normativ în domeniu. Dacă are loc o modificare a legislației în data de 21.05.20XX, entitatea trebuie să reevalueze în mod corespunzător riscurile asociate acestui obiectiv. De exemplu, modificarea cuantumului unei amenzi de la 20.000 lei la 80.000 lei sau a procentului de achiziții prin mijloace electronice de la 20% la 40% implică o reevaluare a riscurilor asociate obiectivului menționat.

În continuare prezentăm definiția termenilor de bază referitori la managementul riscului:

Scanned with OKEN Scanner

– **Evenimentul**: reprezintă o întâmplare având cauze interne sau externe entității și care poate afecta realizarea obiectivelor acesteia. Evenimentele pot fi riscuri, care afectează atingerea obiectivelor sau oportunități, care determină realizarea mai rapidă a obiectivelor;

– **Riscul**: reprezintă[70] orice eveniment, acțiune, situație sau comportament cu impact nefavorabil asupra capacității entității de a-și realiza obiectivele;

– **Impact**: consecințele asupra rezultatelor (obiectivelor) dacă riscul se materializează (efectele materializării riscului);

– **Probabilitate**: o măsură a posibilității de apariție a riscului, determinată apreciativ sau prin cuantificare;

– **Expunere la risc**: consecințele[71], estimate ca o combinație între probabilitate și impact, pe care le poate resimți o organizație, în cazul în care riscul se materializează;

– **Apetitul la risc**: „cantitatea" de risc pe care o organizație este pregătită să o tolereze sau la care este dispusă să se expună la un moment dat;

– **Risc inerent (risc brut)**: riscul care există în mod natural în orice activitate; riscul care există înainte de a se lua o măsură de reducere a lui;

– **Risc rezidual (risc net)**: riscul care rămâne după ce au fost puse în aplicare măsuri de diminuare a lui.

Apetitul la risc reprezintă un aspect deosebit de important în procesul de management al riscului. Nivelul apetitului la risc este stabilit de către conducerea entității și poate fi diferit în funcție de stilul de conducere, calitatea managerului, situația economică etc.

Pentru a ști „cât de mult" trebuie gestionat un risc trebuie să stabilim o limită față de care consecințele riscului nu sunt acceptabile pentru conducerea entității. De exemplu, conducerea entității poate accepta întreruperea activităților acesteia pentru maxim 2 ore. Astfel, orice demers de gestionare a riscului de întrerupere a activităților entității trebuie să vizeze măsuri, astfel încât timpul de inactivitate să nu depășească 2 ore. Trebuie menționat faptul că managementul trebuie să-și asume o cantitate „acceptabilă" de risc (maxim 2 ore) întrucât riscul „0", respectiv, în cazul exemplului nostru, timp de

---

[70] conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, cu modificările și completările ulterioare

[71] Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control din Ministerul Finantelor Publice, Metodologie de implementare a standardului de control intern "managementul riscurilor"

Scanned with OKEN Scanner

inactivitate „0" este fie imposibil de realizat, fie foarte costisitor pentru entitate, nejustificându-se astfel din punct de vedere al costurilor.

Referitor la stabilirea apetitului la risc, respectiv la acceptarea riscurilor, prezentăm următorul exemplu la un spital (tabelele 3.25 – 3.28).

Elemente	Caracteristici
Obiectivul	Asigurarea securității persoanelor internate
Riscul	Apariția unui incendiu
Cauze posibile	Vechimea de 15-20 ani a instalațiilor electrice Reparații improvizate
Evaluarea probabilității riscului	Mare
Evaluarea impactului riscului	Ridicat
Expunerea la risc	Mare (= Probabilitate x Impact = Mare x Ridicat)
Impact/Consecințe în caz de materializare	1.Pierderea unor vieți omenești 2.Spitalul poate fi obligat la plata unor despăgubiri importante 3.Managementul poate fi acuzat de neglijență în serviciu

Tabelul 3.25 - Evaluarea riscului

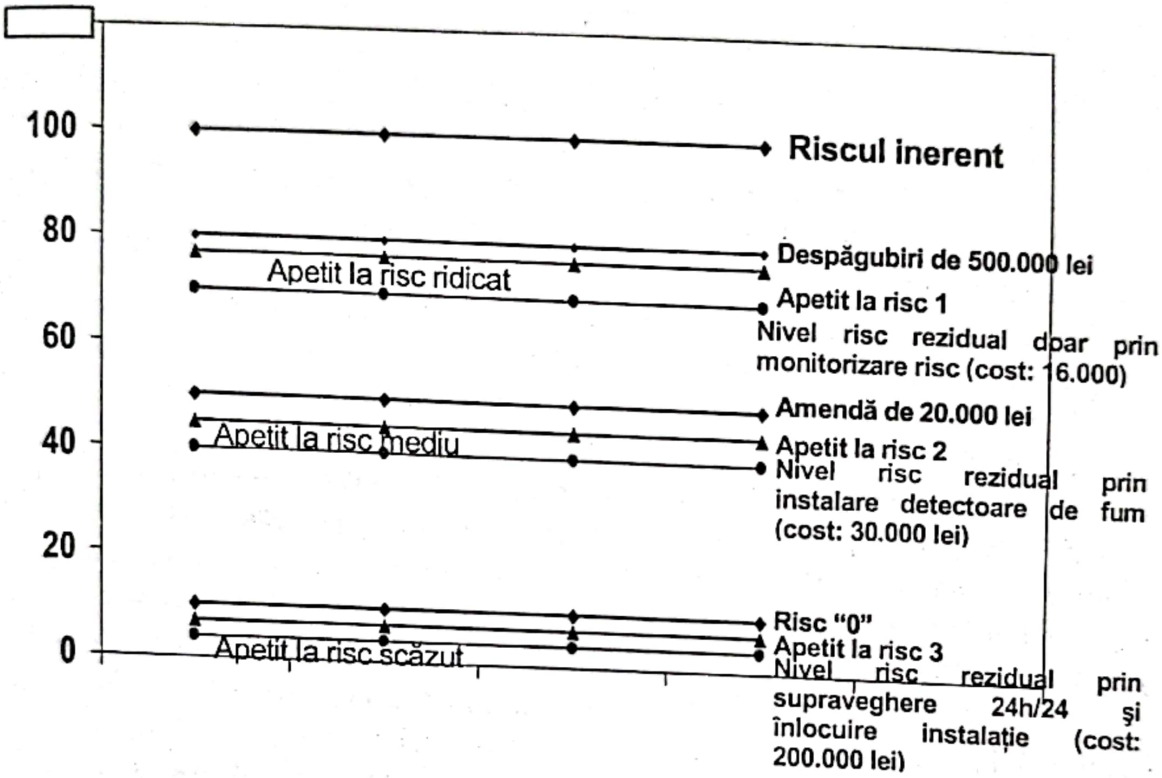
Măsuri de gestionare	Costuri	Observații
Supravegherea bolnavilor 24h/24 cu personal medical	16.000 lei/lună	Nivelul de încadrare cu personal este de 70% şi nu permite supravegherea 24h/24, deşi este o cerință prevăzută în legislație Legislația actuală nu permite noi angajări
Înlocuirea instalației electrice	200.000 lei	Nu este disponibilă suma în buget
Detectoare de fum	30.000 lei	Nu este disponibilă suma în buget, dar se pot obține fondurile necesare

Tabelul 3.26 - Stabilirea măsurilor de gestionare a riscului

Se observă că un manager poate alege, în funcție de apetitul la risc, o variantă de acțiune. Astfel, dacă apetitul la risc este ridicat, conducerea poate să nu întreprindă nicio măsură de gestionare, dar este conştientă că, în caz de manifestare a riscului, poate fi concediată şi obligată la plata unor despăgubiri

Scanned with OKEN Scanner

de peste 500.000 lei. În cazul în care apetitul la risc este mediu, managerul nu acceptă plata unor despăgubiri mai mari de 50.000 lei în caz de accident şi în acest sens decide, pentru gestionarea riscului, instalarea unor detectoare de fum, cu un cost de 30.000 lei. În mod normal, nu mai riscă concedierea, întrucât managerul a luat măsuri de prevenire a apariţiei riscului, iar amploarea incendiului ar fi mult mai redusă.



Tabelul 3.27 - Stabilirea măsurilor de gestionare a riscului

Riscul inerent (înainte de a se lua orice măsură de gestionare): Apariţia unui incendiu				
Consecinţe/Impact (prezentate descrescător)	Apetitul la risc	Nivelul apetitului la risc	Măsuri de gestionare a riscului	Costuri
1. Concediere 2. Plata unor despăgubiri de cca. 500.000 lei 3. Amendă de 20.000 lei	Se acceptă riscul	Scăzut	Nici o acţiune	----------
	Nu se acceptă plata unor despăgubiri mai mari de 500.000 lei	Mediu	Instalare detectoare de fum	30.000 lei
	Nu se acceptă plata unor amenzi mai mari de 20.000 lei	Ridicat	Supraveghere 24h/24 şi înlocuire instalaţie electrică	200.000 lei

Tabelul 3.28 - Stabilirea apetitului la risc

Scanned with OKEN Scanner

Dacă apetitul la risc este scăzut, managerul nu acceptă plata unor amenzi mai mari de 2.000 lei în caz de accident şi în acest sens decide pentru gestionarea riscului stabilirea unei supravegheri permanente şi înlocuirea instalaţiei electrice, cu un cost de 200.000 lei. Se observă faptul că scăderea apetitului la risc (acceptarea unei „cantităţi" mai mici de risc) implică creşterea costurilor de gestionare a riscului.

Trebuie menţionat faptul că în sistemul public este dificil de stabilit nivelul apetitului la risc. De multe ori, procesele de management al riscului funcţionează fără a se utiliza acest concept de apetit la risc, care este esenţial.

Există frecvente situaţii în care apetitul la risc este unul „impus de împrejurări" în sensul că managerul stabileşte un nivel ridicat de acceptare a riscului, oarecum „forţat" din cauză că nu dispune de resursele financiare necesare gestionării riscurilor. Totodată, există şi cazuri de asumare nejustificată a unor riscuri prin stabilirea neadecvată a priorităţilor entităţii. De exemplu, managerul decide că este mai importantă achiziţia unui echipament costisitor decât refacerea instalaţiei electrice improvizate.

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardul 11 - *Managementul riscului*, sunt:

1) Elaborarea şi implementarea, la nivelul entităţii, a unei proceduri/politici cu privire la managementul riscului. O astfel de strategie/procedură stabileşte cadrul general de desfăşurare a procesului de management al riscului în cadrul entităţii şi trebuie să includă, cel puţin, următoarele elemente:

- *Scopul şi obiectivele procesului de managementul riscului* în cadrul organizaţiei. De exemplu, procedura poate viza aplicarea prevederilor Standardului 11 din *Codul controlului intern/managerial*, în cadrul entităţii;
- *Definirea terminologiei*. Este necesară pentru mai ales în cadrul entităţilor mari, pentru evitarea confuziilor şi facilitarea comparaţiilor între entităţi;
- *Stabilirea tipologiei riscurilor*, care să vină în sprijinul identificării acestora;
- *Organizarea şi desfăşurarea procesului de managementul riscului* în cadrul entităţii. Se precizează etapele procesului, responsabilităţi, documente, modalităţi de raportare etc.;
- *Apetitul la risc*. Se prezintă direcţiile generale privind nivelul de risc acceptat în cadrul entităţii;

2) Stabilirea prin fişele posturilor de responsabilităţi precise privind procesul de management al riscului. Trebuie acordată o mare atenţie acestei etape, întrucât aproape toate persoanele din cadrul entităţii au responsabilităţi cu

Scanned with OKEN Scanner

privire la managementul riscului, cum ar fi: identificarea riscurilor, evaluarea acestora, implementarea măsurilor de gestionare etc.;

3) Identificarea principalelor riscuri, asociate obiectivelor entității și compartimentelor. În acest demers trebuie să se pornească de la obiectivele entității. Se recomandă identificarea riscurilor asociate obiectivelor generale și strategice ale entității, care să se realizeze la nivelul conducerii superioare. De asemenea, la nivelul fiecărui compartiment, se vor identifica riscurile asociate obiectivelor specifice (proprii compartimentelor), activitate la care participă personalul acestor microstructuri.

Referitor la definirea riscului, trebuie evitate următoarele erori[72] posibile:

- Definirea unor riscuri care sunt evenimente certe. Riscul reprezintă acel eveniment care este incert ca probabilitate de manifestare sau impact;
- Stabilirea unor riscuri care sunt evenimente imposibile;
- Definirea unor riscuri prin negarea obiectivului sau activității. De exemplu, în cazul obiectivului „Îmbunătățirea pregătirii angajaților în domeniul achizițiilor publice", în mod eronat, se poate stabili riscul „Neîmbunătățirea pregătirii angajaților în domeniul achizițiilor publice";
- Confuzia între risc și consecința/impactul acestuia. De exemplu, pentru obiectivul „Asigurarea conformității procesului de achiziție cu cadrului normativ de reglementare la nivel național", un risc poate fi „alegerea eronată a procedurilor de achiziție", care este posibil să aibă ca impact/consecință primirea unei amenzi de către entitate;

4) Stabilirea, de către conducerea entității, a nivelului apetitului la risc. Reprezintă, poate, cea mai dificilă etapă. Trebuie avut în vedere faptul că nivelul apetitului la risc depinde și de resursele financiare avute la dispoziție. Cu cât resursele de care dispune sunt mai reduse, cu atât managementul își va asuma, în mod forțat de aceste împrejurări, un nivel al riscului mai ridicat. Apetitul la risc trebuie stabilit înainte de evaluarea riscului. Menționăm că nivelul apetitului la risc poate varia în timp, în funcție de circumstanțele specifice;

5) Evaluarea riscurilor identificate. Presupune, pentru fiecare risc, estimarea probabilității de apariție și a impactului, precum și stabilirea expunerii la risc. Scopul acestei etape este de a stabili o ierarhie a riscurilor. Un exemplu în acest sens este prezentat în tabelul 3.29. Se recomandă utilizarea unei scări pe trei niveluri, pentru o mai mare simplitate în evaluarea riscului, astfel:

- Probabilitate: mică (1), medie (2), mare (3);
- Impact: redus (1), mediu (2), ridicat (3);
- Expunerea la risc, calculată ca produs între probabilitate și impact.

---

[72] Ministerul Finanțelor Publice, Fișa standardului 11- Managementul riscului

Scanned with OKEN Scanner

Obiectiv	Riscuri (Oportunități)	Probabilitate	Impact	Expunere
Procurarea necesarului de bunuri, servicii şi lucrări necesare desfăşurării activităților entității prin obținerea unui raport preț-calitate cât mai bun şi menținerea unui echilibru între calitate şi valoare	Estimarea eronată a contractului	3	3	9 (Mare)
	Definirea unor specificații tehnice incomplete	2	3	6 (Mare)
	Recepții neconforme	1	3	3 (Medie)
	Achiziționarea unor produse uzate moral	2	2	4 (Medie)
Creşterea competențelor şi abilităților personalului	După terminarea cursului angajații îşi dau demisia	2	1	2 (Mică)
	Furnizarea unor cursuri de calitate scăzută	1	2	2 (Mică)
Realizarea unei baze de date cu posibili furnizori şi prestatori de bunuri, servicii şi lucrări şi monitorizarea tendințelor pieței	Baza de date nu este actualizată	2	2	4 (Medie)
	Pierderea datelor	2	3	6 (Mare)
	Furnizarea datelor unor persoane neautorizate	3	1	3 (Medie)
Asigurarea conformității procesului de achiziție cu cadrului normativ de reglementare la nivel național	Alegerea eronată a procedurilor de achiziție	1	3	3 (Medie)
	Favorizarea unor furnizori/prestatori	3	2	6 (Mare)
	Încheierea în mod nejustificat de acte adiționale de modificare a prețului contractelor sau a cantităților	2	3	6 (Mare)

Tabelul 3.29 – Identificarea şi evaluarea riscurilor

6) Prioritizarea riscurilor evaluate. În această etapă se compară expunerea la risc cu apetitul la risc şi se stabileşte o ordine de gestionare a riscurilor. Dacă nivelul expunerii la risc se situează sub cel al apetitului la risc, atunci riscul nu va fi tratat/gestionat. Pe baza expunerilor la riscuri se reprezintă grafic, harta riscurilor (figura 3.2). Cu linia punctată este reprezentat apetitul la risc. Riscurile sub această linie sunt asumate din punct de vedere a consecințelor de către conducerea entității. Pentru gestionarea expunerii entității la riscurile

Scanned with OKEN Scanner

medii şi mari vor fi stabilite măsuri de reducere a acestei expuneri (controale interne). Există o legătură directă între nivelul resurselor alocate şi apetitul la risc, întrucât orice măsură de gestionare a riscului implică costuri;

7) Comunicarea şi analizarea riscurilor semnificative comune mai multor compartimente, pentru stabilirea unui răspuns concertat. Astfel, există posibilitatea ca un anumit risc să se manifeste în mai multe compartimente şi atunci măsurile de gestionare trebuie întreprinse în mod concertat pentru asigurarea economicităţii. De asemenea, un risc care este evaluat ca fiind mic poate determina, în caz de manifestare, neatingerea unui obiectiv al altui compartiment al entităţii. În acest sens, principalele riscuri trebuie analizate la nivelul conducerii superioare a entităţii. Pentru evitarea aglomerării cu riscuri a conducerii, se pot centraliza primele 5 sau 10 riscuri mari, specifice fiecărui compartiment (raportarea unui „top five" sau „top ten" al riscurilor pe fiecare compartiment);

Probabilitate			
Mare **Apetitul la risc**	3 Furnizarea datelor unor persoane neautorizate	6 Favorizarea unor furnizori/prestatori	9 Estimarea eronată a contractului
Medie	2 După terminarea cursului angajaţii îşi dau demisia	4 Achiziţionarea unor produse uzate moral Baza de date nu este actualizată	6 Definirea unor specificaţii tehnice incomplete Încheierea în mod nejustificat de acte adiţionale
Mica	1	2 Furnizarea unor cursuri de calitate scăzută	3 Recepţii neconforme Alegerea eronată a procedurilor de achiziţie
	Mic Mi (1)	**Mediu Me (2)**	**Mare M (3)**
	Impact		

Figura 3.2 – Harta riscurilor

Scanned with OKEN Scanner

8) Stabilirea răspunsului la risc (a măsurilor de gestionare a riscurilor identificate: planuri, termene şi responsabili).
Pot exista următoarele răspunsuri la risc, cunoscute şi sub denumirea de „cei 4 T":

- **tolerare**, caz în care riscul este ignorat, fiind doar monitorizat;
- **transfer**, când riscurile sunt mutate în sarcina altcuiva (de exemplu un asigurător);
- **terminare**, însemnând eliminarea riscurilor, respectiv renunţarea la activitatea generatoare de riscuri;
- **tratare**, care reprezintă răspunsul la risc cel mai utilizat şi în care se acţionează asupra riscului prin controale interne sau alte măsuri pentru aducerea riscului inerent (expunerii la risc) sub nivelul apetitului la risc. Un exemplu de răspuns la risc este prezentat în tabelul 3.30.

9) Elaborarea/actualizarea registrului riscurilor. Registrul riscurilor se constituie fie la nivelul entităţii fie la nivelul unor compartimente mai mari din entitate (direcţii, departamente etc.). Un exemplu de completare al registrului riscurilor este prezentat în tabelul 3.31.

10) Monitorizarea procesului de managementul riscului. În cadrul acestei etape se urmăresc următoarele aspecte:

- evaluarea periodică a eficacităţii măsurilor de gestionare a riscurilor, respectiv dacă aceste măsuri asigură cantonarea expunerii la risc sub nivelul apetitului;
- modificarea expunerii la riscuri;
- întocmirea de rapoarte periodice privind managementul riscurilor;
- evaluări ale auditului intern etc.

Riscuri	P	I	Exp	Răspunsul la risc	P	I	Rr[73]
Estimarea eronată a contractului	3	3	9	1.Efectuarea unui studiu de piaţă 2. Curs de achiziţii publice	2	2	4
Definirea unor specificaţii tehnice incomplete	2	3	6	1.Efectuarea unui studiu de piaţă 2. Curs de achiziţii publice 3. Prelucrarea speţelor ANRMAP	1	3	3
Recepţii neconforme	1	3	3	1. Cooptarea de specialişti în domeniu în comisiile de recepţie	1	1	1
Achiziţionarea unor produse uzate moral	2	2	4	1. Efectuarea unui studiu de piaţă 2. Clauză în contract ca produsele să aibă dată de fabricaţie din anul respectiv	1	2	2
După terminarea cursului angajaţii îşi dau demisia	3	2	6	1. Pentru cazurile în care formarea profesională a depăşit 60 zile, se prevede o clauză de formare profesională de 2 ani	3	2	6

[73] Rr: Riscul rezidual

Scanned with OKEN Scanner

Furnizarea unor cursuri de calitate scăzută	1	2	2	(expunere mică la risc - se asumă riscul)	1	2	2
Baza de date nu este actualizată	2	2	4	1.Procedură de utilizare şi actualizare a bazei de date	1	2	2
Pierderea datelor	2	3	6	1. Salvări periodice în mod automat pe server	1	2	2
Furnizarea datelor unor persoane neautorizate	3	1	3	1. Controale de acces şi monitorizarea utilizării bazei de date	1	1	1
Alegerea eronată a procedurilor de achiziţie	1	3	3	1. Curs de achiziţii publice 2. Analiza speţelor ANRMAP 3. Procedură operaţională privind efectuarea achiziţiilor care să includă un check-list privind alegerea procedurii	1	2	2
Favorizarea unor furnizori/prestatori	3	2	6	1. Utilizarea procedurilor neconcurenţiale doar cu aprobarea directorului general 2. Specificaţiile să fie elaborate de personal tehnic şi avizate de Serviciul Achiziţii (separarea atribuţiilor)	2	2	4
Încheierea în mod nejustificat de acte adiţionale de modificare a preţului contractelor sau a cantităţilor	2	3	6	1. Fiecare act adiţional va fi însoţit de o notă justificativă privind necesitatea 2. Verificat/avizarea lor de către cel puţin 3 filtre de control	1	2	2

Tabelul 3.30 - Stabilirea răspunsului la risc

Principalele deficienţe şi erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– *aglomerarea cu riscuri a conducerii*. Reprezintă o eroare frecventă care apare pe fondul intenţiei de a implementa cât mai bine procesul de management al riscului. În acest fel, accentul cade pe identificarea de riscuri (latura cantitativă) şi mai puţin pe gestionarea lor (latura calitativă). Aglomerarea cu riscuri determină reacţii negative din partea conducerii superioare a entităţii, care se vede nevoită să aloce timp însemnat analizării acestor riscuri. De aceea, procesul de management al riscului trebuie astfel organizat încât deciziile privind gestionarea riscurilor să se ia de nivelul ierarhic adecvat. În consecinţă, conducerea superioară trebuie să aibă în vedere un număr limitat de riscuri, asociate cu precădere obiectivelor strategice şi celor principale ale entităţii;

– *identificarea de riscuri mici* (la care entitatea se expune foarte puţin sau care au un impact redus) *şi neglijarea riscurilor mari*, care pot afecta obiectivele generale şi misiunea entităţii. Această eroare caracterizează angajaţii

Scanned with OKEN Scanner

neexperimentați, care identifică riscuri mici, asociate activităților curente și care sunt gestionate *sine die*.

– *procesul de management al riscului nu este folosit în luarea deciziilor de către conducerea superioară a entității*. Cu alte cuvinte, acest proces este unul formal, ce se efectuează doar pentru că este o cerință imperativă a cadrului normativ. De exemplu, conducerea nu analizează riscurile implicate de diverse obiective/proiecte/programe în stabilirea priorităților.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– gradul de îndeplinire a măsurilor/planurilor de măsuri pentru gestionarea riscurilor identificate;

– ponderea riscurilor definite incorect sau evaluate formal/nerealist în totalul riscurilor identificate (reprezintă un indicator de eroare a procesului de management al riscului).

Scanned with OKEN Scanner

Registrul riscurilor (extras)

Nr. crt.	Structura/ Compartimentul	Obiectivul	Activitatea	Descrierea riscului	Apetitul la risc	Risc inerent			Răspunsul la risc	Măsuri de gestionare	Termene	Data ultimei revizuiri	Risc rezidual			Obs.
						P[74]	I[75]	E[76]					P	I	E	
1	Biroul Achiziţii	Procurarea necesarului de bunuri, servicii şi lucrări necesare desfăşurării activităţilor entităţii prin obţinerea unui raport preţ-calitate cât mai bun şi menţinerea unui echilibru între calitate şi valoare	Estimarea contractelor de achiziţii	Estimarea eronată a contractului	Nu se acceptă estimarea eronată pentru mai mult de 3% din nr. de contracte	3	3	9	Tratare	1.Efectuarea unui studiu de piaţă	Între 2-5 zile înainte de estimare	30.04.20_	2	2	4	Estimarea eronată pentru 1,5% din nr. de contracte
										2. Curs de achiziţii publice	01.04.20_					
										3. Planul de măsuri nr.__ din___	20.04.20_					
..	....	.....														

Tabelul 3.31 – Exemplu de completare a registrului riscurilor

---

[74] P - probabilitate
[75] I - impact
[76] E - expunere la risc

Scanned with OKEN Scanner

3.5.2.6. Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări

Acest standard se referă la formularea obiectivelor entității pe baza unor ipoteze sau premise, acceptate în prealabil. De exemplu, o ipoteză/premisă poate fi estimarea cursului leu/euro la o anumită valoare, care să stea la baza stabilirii unui obiectiv sau rezultat al entității. Să presupunem că entitatea își stabilește ca obiectiv achiziționarea unor sisteme de comunicații din import, estimate la 10.000.000 euro, pentru care în buget prevede fonduri de 42.000.000 lei. Ipoteza care a stat la baza acestui obiectiv o reprezintă un nivel al cursului de schimb de 4,2 lei/euro.

Ipotezele mai sunt utilizate în fundamentarea deciziilor pentru selectarea unui anumit obiectiv, din mai multe variante posibile. De asemenea, ipotezele mai pot interveni în cadrul etapei de planificare, în care, în urma analizei de senzitivitate pot fi stabilite mai multe variante de realizare a obiectivului: pesimistă, optimistă, medie, din care conducerea va selecta una pentru implementare.

Ipotezele/premisele[77] pot fi clasificate după cum urmează:

– **interne sau externe.** Premisele interne sunt caracteristice entității și se presupune că cele mai multe se află sub controlul conducerii, exemple în acest sens fiind estimarea unor consumuri, a unui parcurs mediu, competența personalului, calitatea managementului etc. Premisele externe au drept sursă factori din afara entității (mediul extern), exemple în acest sens fiind situația economică (perspectiva unei crize poate conduce la reducerea nivelului resurselor alocate), o modificare legislativă, impunerea unui nivel minim al prețului etc.

– **controlabile, semicontrolabile și necontrolabile.** Premisele controlabile sunt acelea asupra cărora conducerea entității are bineînțeles un control deplin, un exemplu fiind calitatea managementului. Premisele necontrolabile sunt cele asupra cărora conducerea entității nu poate avea nicio influență (criză, calamități, legislație, cursul de schimb etc.). Premisele semicontrolabile sunt acelea asupra cărora conducerea entității are un control parțial (de exemplu în modificarea unei legi);

– **cantitative și calitative.** Premisele cantitative pot fi măsurate (cursul leu/euro) iar cele calitative nu pot fi măsurate (imaginea entității, relațiile cu publicul, motivarea și moralul angajaților). Cu toate acestea, premisele calitative pot fi la fel de importante în realizarea planului stabilit;

– **predictibile și non-predictibile.** Premisele predictibile se referă la cele care pot fi estimate (parcursul mediu, consumul mediu) iar cele nepredictibile se referă la cele care nu pot fi prevăzute (calamități naturale, terorism etc.).

---

[77] What are the essential types of Planning Premises? (http://www.preservearticles.com)

Scanned with OKEN Scanner

Prevederile Standardul 15 - *Ipoteze, reevaluări* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

15.1. Descrierea standardului Fixarea obiectivelor ia în considerare ipoteze acceptate conştient, prin consens. Modificarea ipotezelor, ca urmare a transformării mediului, impune reevaluarea obiectivelor.
15.2. Cerinţe generale – Ipotezele se formulează în legătură cu obiectivele ce urmează a fi realizate şi stau la baza fixării acestora; – Salariaţii implicaţi în realizarea unui obiectiv trebuie să fie conştienţi de ipotezele formulate şi acceptate în legătură cu obiectivul în cauză; – Ipotezele de care salariaţii nu sunt conştienţi reprezintă un obstacol în capacitatea de adaptare; – Reevaluări ale nevoilor de informare - concretizate în schimbări în ceea ce priveşte informaţiile necesar a fi colectate, în modul de colectare, în conţinutul rapoartelor sau sistemelor de informaţii conexe - trebuie efectuate dacă se modifică ipotezele ce au stat la baza obiectivelor.
15.3. Referinţe principale – Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, cu modificările ulterioare; – Legea nr. 273/2006 privind finanţele publice locale, cu modificările şi completările ulterioare; – Actul normativ de organizare şi funcţionare a entităţii publice.

Tabelul 3.23 - Prevederile Standardul 15 - *Ipoteze, reevaluări* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardul 15 - *Ipoteze, reevaluări*, sunt:

1) Formularea ipotezelor (premiselor) care stau la baza obiectivelor ce vor fi stabilite. Aceste ipoteze trebuie să fie menţionate în planuri sau alte documente de planificare. De exemplu, astfel de ipoteze pot fi: alocarea unui nivel de resurse financiare, cursul estimat leu/euro, preţul mediu al materiei prime, cererea estimată etc.;

2) Comunicarea salariaţilor a ipotezelor (premiselor) care stau la baza obiectivelor stabilite. Conştientizarea angajaţilor cu privire la premisele pe care se fundamentează obiectivele este de natură să sprijine angajamentul acestora în obţinerea rezultatelor dorite;

3) Monitorizarea periodică a respectării ipotezelor formulate. Este evident că modificarea ipotezelor poate determina neatingerea rezultatelor propuse pentru un anumit obiectiv. De aceea, este necesar să se cunoască din timp menţinerea ipotezelor formulate iniţial sau situaţia actuală, în scopul luării măsurilor ce se impun. În acest sens, în funcţie de ipotezele formulate, în

Scanned with OKEN Scanner

şedinţele conducerii sau prin raportări trebuie analizate cazurile de modificare a ipotezelor ce stau la baza obiectivelor. De exemplu, în cazul în care un obiectiv ce vizează modernizarea flotei de aeronave prin achiziţionarea a 10 avioane din import a avut la bază o ipoteză privind un curs euro/leu de 4,2 lei, iar cursul actual a fluctuat la valoarea de 4,5 euro/leu, este necesară atenţionarea conducerii cu privire la riscul neîndeplinirii obiectivului ca urmare a schimbării ipotezei pe care s-a bazat acesta;

4) Reevaluarea obiectivelor atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora. Aceste reevaluări se pot desfăşura cu ocazia şedinţelor conducerii şi este de dorit să fie formalizate în scris.

3.5.3. Informarea şi comunicarea

Acest element cheie vizează identificarea informaţiilor necesare îndeplinirii sarcinilor şi asigurarea unei comunicări eficace în cadrul organizaţiei. Grupează următoarele standarde: Standardul 12 - *Informarea*; Standardul 13 - *Comunicarea*; Standardul 14 - *Corespondenţa şi arhivarea*; Standardul 16 - *Semnalarea neregularităţilor*.

3.5.3.1. Standardul 12 - *Informarea*

Standardul vizează identificarea, colectarea şi transmiterea informaţiilor relevante în cadrul entităţii, astfel încât conducerea şi angajaţii să-şi poată îndeplini sarcinile.

Prevederile Standardul 12 – *Informarea* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

12.1. Descrierea standardului Entitatea publică stabileşte tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele şi destinatarii acestora, astfel încât managerii şi salariaţii, prin primirea şi transmiterea informaţiilor, să-şi poată îndeplini sarcinile.
12.2. Cerinţe generale – Informaţia este indispensabilă unui management sănătos, unei monitorizări eficace, identificării situaţiilor de risc în faze anterioare ale manifestării acestora; – Cultura entităţii publice are o incidenţă majoră asupra cantităţii, naturii şi fiabilităţii informaţiilor, ca şi în ceea ce priveşte lărgirea gamei acestora în domeniul valorilor etice, politicii, puterii, responsabilităţilor şi obligaţiilor de raportare, obiectivelor entităţii publice, planurilor etc.; – Informaţia trebuie să fie corectă, credibilă, clară, completă, oportună, utilă, uşor de înţeles şi receptat; – Managerul şi salariaţii trebuie să primească şi să transmită informaţiile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor;

Scanned with OKEN Scanner

– Informația trebuie să beneficieze de o circulație rapidă, în toate sensurile, inclusiv în și din exterior.
12.3. Referințe principale – Legea nr. 52/2003 privind transparența decizionala în administrația publică, cu completările ulterioare; – Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 137/2007; – Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 27/2003 privind procedura aprobării tacite, aprobată prin Legea nr. 486/2003, cu modificările și completările ulterioare; – Legea nr. 544/2001 privind liberul acces la informații de interes public, cu modificările și completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 123/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 544/2001 privind liberul acces la informații de interes public; – Legile bugetare anuale; – Bugetul aprobat al fiecărei instituții publice; – Analize periodice asupra execuției bugetare; – Analize periodice asupra documentelor a căror viză a fost refuzată de controlul financiar preventiv, precum și asupra operațiunilor efectuate pe propria răspundere a ordonatorului de credite; – Ordine/decizii ale conducătorului entității publice.

Tabelul 3.24 - Prevederile Standardului 12 – *Informarea* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardul 12 – *Informarea*, sunt:

1) Identificarea și stabilirea tipurilor de informații, conținutului, calității, frecvenței, surselor și destinatarilor acestora. Vizează informațiile necesare personalului de conducere și de execuție pentru îndeplinirea sarcinilor. În această etapă sunt identificate toate componentele informaționale, respectiv:

- Datele și informațiile necesare și cele furnizate de sistemul actual;
- Circuitele informaționale (lungime, capacitate etc.);
- Fluxurile informaționale (cantitățile de informații, costuri, frecvență etc.);
- Rapoartele și situațiile (modul de prezentare a informațiilor);

2) Efectuarea unei analize informaționale privind conținutul, utilitatea, frecvența, costurile și deficiențele asociate sistemului informațional al entității. Analiza va viza, cel puțin, următoarele aspecte:

- atât informațiile din mediul extern entității cât și din mediul intern;
- caracterul oportun și corectitudinea informațiilor;
- dacă permit monitorizarea activităților;

Scanned with OKEN Scanner

o dacă facilitează luarea de decizii de către nivelurile adecvate pentru remedierea problemelor apărute;

o dacă sunt transmise de la vârf la baza entității și invers;

o faptul că nu sunt întârziate sau distorsionate la diferite niveluri;

o resursele necesare (financiare, umane) pentru dezvoltarea și îmbunătățirea sistemelor informaționale;

3) Implementarea/îmbunătățirea sistemului informațional cu privire la colectarea, prelucrarea și centralizarea informațiilor (managementului informațiilor și documentelor);

4) Asigurarea accesului la informații pentru angajații entității. Astfel, informațiile trebuie să fie furnizate la nivelul de decizie și de detaliu adecvat pentru îndeplinirea sarcinilor de către angajați;

5) Evaluarea periodică a sistemului informațional al entității. Se recomandă o evaluare anuală a fiabilității și eficacității acestui sistem.

3.5.3.2. Standardul 13 - *Comunicarea*

Acest standard vizează implementarea de către conducerea entității a unui sistem eficace de comunicare internă și externă, prin utilizarea unor mijloace adecvate de comunicare. Funcționarea cu eficacitate a sistemelor de comunicare în cadrul entității este deosebit de importantă în asigurarea îndeplinirii misiunii și obiectivelor acesteia. Astfel, prin utilizarea unui sistem de comunicare internă, managementul entității informează angajații cu privire la așteptările legate de modul de îndeplinire a responsabilităților acestora în raport cu obiectivele și misiunea entității. De asemenea, același sistem facilitează comunicarea de către angajați, pe orizontală și pe verticală în cadrul entității, a problemelor, sugestiilor și altor aspecte. Pentru asigurarea comunicării sunt utilizate diverse mijloace de comunicare, cum ar fi: mesaje, ghiduri, e-mail, conferințe, ședințe de lucru, telefon etc.

Prevederile Standardului 13 - *Comunicarea* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

13.1. Descrierea standardului Entitatea publică trebuie să dezvolte un sistem eficient de comunicare internă și externă, care să asigure o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă complete și la timp la utilizatori.
13.2. Cerințe generale – Managerul asigură funcționarea unui sistem eficient de comunicare; – Prin componentele sale, sistemul de comunicare servește scopurilor utilizatorilor; – Sistemul de comunicare trebuie să fie flexibil și rapid, atât în interiorul entității publice, cât și între aceasta și mediul extern;

Scanned with OKEN Scanner

– Procesul de comunicare trebuie să fie adaptat la capacitatea utilizatorilor, în ceea ce privește prelucrarea informațiilor și achitarea de responsabilități în materie de comunicare.
13.3. Referințe principale – Legea nr. 544/2001 privind liberul acces la informații de interes public, cu modificările și completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 123/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 544/2001 privind liberul acces la informații de interes public; – Adresa de internet a entității publice; – Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată; – Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 26/2003 privind transparența relațiilor financiare dintre autoritățile publice și întreprinderile publice, precum și transparența financiară în cadrul anumitor întreprinderi; – Hotărârea Guvernului nr. 1.085/2003 pentru aplicarea unor proceduri ale Legii nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției, referitoare la implementarea Sistemului Electronic Național, cu modificările și completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 1.723/2004 privind aprobarea Programului de măsuri pentru combaterea birocrației în activitatea de relații cu publicul, cu modificările ulterioare.

Tabelul 3.25 - Prevederile Standardului 13 - *Comunicarea* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 13- *Comunicarea*, sunt:

1) Identificarea sistemelor de comunicare existente în cadrul entității. La nivelul entității există, cel puțin, următoarele sisteme de comunicare: sistemul intern și cel extern. În funcție de specificul entității, aceste sisteme pot include subsisteme de comunicare, cum ar fi cel formal sau informal, precum și alte subsisteme (de exemplu, comunicarea privind raportarea unor neregularități). Pentru fiecare sistem/subsistem se stabilesc, cel puțin, următoarele elemente:

- audiența (cui se adresează comunicarea). Exemple: angajați, management (pe diferite niveluri ierarhice), beneficiari, public, mass-media etc.;
- scopul comunicărilor. Exemple: determinarea angajaților să execute anumite operațiuni, crearea unei imagini, relevarea unor aspecte și fapte, obținerea feedback-ului privind îndeplinirea unor sarcini etc.;

Scanned with OKEN Scanner

- mediul de comunicare: verbal, telefonic, rețeaua de calculatoare etc.;
- stilul de comunicare: tehnic, formal, informal etc.;

2) Analizarea eficacității sistemelor de comunicare. Se urmăresc aspecte, cum ar fi:

- sistemul servește scopurilor utilizatorilor;
- informația nu este întârziată;
- informația este precisă;
- circuitele informaționale permit o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor la utilizatori;
- factori perturbatori (blocaje, filtrare/modificare a informațiilor etc.);
- bariere de comunicare (de exemplu de limbaj, de percepție etc.);
- dacă sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii și personalul de execuție din cadrul unui compartiment să fie informați cu privire la proiectele de decizii sau inițiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile și responsabilitățile;
- eficacitatea comunicării către angajați a sarcinilor și responsabilităților;
- receptivitatea conducerii la sugestiile făcute de angajați pentru îmbunătățirea activităților;
- receptivitatea angajaților la problemele comunicate de diferite părți (beneficiari, colegi din alte compartimente cu care nu se află în relație de subordonare etc.);
- dacă există canale de comunicare între vârful entității și bază (și invers);
- stabilirea de canale de comunicare astfel încât angajații să raporteze neregularitățile;

3) Îmbunătățirea sistemelor de comunicare internă și externă sau implementarea unor noi sisteme de comunicare.

3.5.3.3. Standardul 14 - *Corespondența și arhivarea*

Standardul vizează implementarea în cadrul entității a unui sistem de management al documentelor care să permită înregistrarea, clasificarea și arhivarea acestora, precum și realizarea activităților în termenul stabilit.

Prevederile Standardului 14 - *Corespondența și arhivarea* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

14.1. Descrierea standardului
Fiecare entitate publică organizează primirea/expedierea, înregistrarea și arhivarea corespondenței, astfel încât sistemul să fie accesibil managerului, angajaților și terților interesați cu abilitare în domeniu.

Scanned with OKEN Scanner

14.2. Cerințe generale

– Corespondența trebuie să fie purtătoarea unor informații utile în interiorul și în exteriorul entității publice;

– Corespondența utilizează purtători diferiți ai informației (hârtie, benzi magnetice, floppy, CD etc.) și se realizează prin mijloace diferite (curierul, poșta, poșta electronica, fax etc.);

– Ponderea în care entitatea publică utilizează unul sau altul dintre purtători și apelează la unul sau altul dintre mijloacele de realizare a corespondenței este determinată de o serie de factori, cum ar fi: gradul de dotare internă și/sau al terților, nivelul de pregătire a salariaților, urgența, distanța, costul, siguranța, restricțiile din reglementări etc.;

– În funcție de tipul de purtător și mijlocul de realizare utilizat cu privire la corespondență, operațiunile de intrare, ieșire, înregistrare și stocare trebuie adaptate corespunzător, pe baza unor planuri elaborate în acest sens, astfel încât, pentru fiecare caz, să poată fi reflectate cerințele majore privind:

- asigurarea primirii, respectiv expedierii corespondenței;
- confirmarea primirii, respectiv expedierii corespondenței;
- stocarea (arhivarea) corespondenței;
- accesul la corespondența realizată.

14.3. Referințe principale

– Hotărârea Guvernului nr. 1.007/2001 pentru aprobarea Strategiei Guvernului privind informatizarea administrației publice;

– Legea nr. 455/2001 privind semnătura electronică;

– Hotărârea Guvernului nr. 1.259/2001 privind aprobarea Normelor tehnice și metodologice pentru aplicarea Legii nr. 455/2001 privind semnătura electronică, cu modificările ulterioare;

– Legea Arhivelor Naționale nr. 16/1996, cu modificările si completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 51/2003 privind procedura de predare-primire a documentelor creatorilor și/sau deținătorilor de documente, persoane juridice, care s-au desființat;

– Ordonanța Guvernului nr. 27/2002 privind reglementarea activității de soluționare a petițiilor, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 233/2002;

– Hotărârea Guvernului nr. 1.349/2002 privind colectarea, transportul, distribuirea și protecția, pe teritoriul României, a corespondenței clasificate, cu modificările și completările ulterioare.

Tabelul 3.26 - Prevederile Standardului 14 - *Corespondența și arhivarea* din *Codul controlului intern/managerial*

Scanned with OKEN Scanner

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 14 (*Corespondența și arhivarea)* sunt:

1) Elaborarea și implementarea unor proceduri privind primirea/expedierea, înregistrarea și arhivarea corespondenței. Procedurile vizează toate documentele elaborate ca urmare a desfășurării activităților în cadrul entității, accesul la informațiile din acestea, înregistrarea și arhivarea lor;

2) Înființarea unui compartiment de arhivă în cadrul entității. Compartimentul se dimensionează în funcție de specificul entității. Acolo unde volumul de documente este redus, pot fi desemnate persoane responsabile cu problemele de arhivă;

3) Implementarea în cadrul entității a unui sistem de management al documentelor. În funcție de specificul entității, acest sistem de management al documentelor vizează în primul rând organizarea primirii/expedierii, înregistrării și arhivării corespondenței, dar și a documentelor elaborate ca urmare a desfășurării activităților Acest sistem trebuie să fie accesibil, monitorizat periodic de către management și să asigure securitatea și protecția datelor și informațiilor conținute în documentele arhivate;

4) Monitorizarea periodică a funcționării sistemului de management al documentelor;

În cazul în care entitatea deține și utilizează informații clasificate:

5) Implementarea unei structuri de securitate (funcționar de securitate). Aceste structuri au rolul implementării măsurilor de protecție pe linia informațiilor clasificate;

6) Autorizarea accesului la informații clasificate. În acest sens, entitatea trebuie să instituie un registru de evidență a autorizațiilor acordate personalului;

7) Elaborarea și aplicarea de proceduri cu privire la manipularea și depozitarea informațiilor clasificate;

8) Organizarea anuală și ori de câte ori este nevoie de controale interne privind gestionarea informațiilor clasificate. Aceste controale interne trebuie să fie parte integrantă a elementului cheie *„Activități de control"* și trebuie să aibă la bază un plan bazat pe riscuri.

3.5.3.4. Standardul 16 - *Semnalarea neregularităților*

Standardul vizează asigurarea condițiilor care să permită angajaților entității să poată raporta neregularitățile constatate, fără ca aceștia să aibă de suferit ca urmare a semnalării acestora. Tipul neregularităților poate varia de la o entitate la alta. Astfel, acestea pot fi: fraude, utilizări neeconomicoase ale fondurilor, modificarea intenționată a înregistrărilor contabile, nerespectarea legilor și regulamentelor etc.

Scanned with OKEN Scanner

În momentul în care un angajat descoperă sau suspectează o neregularitate, așa cum a fost definită de entitate sau prin legislație, acesta trebuie să raporteze, în conformitate cu o procedură stabilită, persoanei stabilite în acest sens. În baza acestei semnalări și în funcție de natura neregularității, structura abilitată va efectua cercetările necesare și va propune măsuri corective, în cazul confirmării.

În unele entități este numit un *ofițer cu conformitatea*[78] căruia îi pot fi semnalate neregularități și care asistă sau efectuează împreună cu alte persoane cercetările de rigoare. De asemenea, în acest domeniu sunt elaborate proceduri/politici de semnalare a neregularităților la nivelul entităților, cunoscute și sub denumirea de „whistleblower procedure/policy". O astfel de procedură asigură angajaților posibilitatea semnalării, în condiții de confidențialitate, a unor neregularități care nu pot fi raportate șefului ierarhic direct, prin utilizarea mijloacelor electronice.

O procedură privind semnalarea neregularităților în cadrul entității include, cel puțin, următoarele etape:

- semnalarea neregularității de către angajat, prin mijloacele stabilite;
- protejarea identității persoanei care a semnalat neregularitatea;
- efectuarea cercetărilor;
- stabilirea măsurilor corective (dacă este cazul);
- aplicarea măsurilor corective;
- comunicarea rezultatelor angajatului care a semnalat neregularitatea;
- comunicarea parțială sau totală a neregularității cercetate și măsurilor corective celorlalți angajați (gradul de detaliere este decis, de către conducerea entității).

Elementul de bază al standardului îl reprezintă asigurarea protejării persoanelor care, cu bună credință, au semnalat neregularități. În acest sens, acești angajați nu trebuie să aibă de suferit. De aceea, orice încercare a unei persoane de a discrimina un angajat care a semnalat neregularități trebuie cercetată și pedepsită disciplinar.

Prevederile Standardului 16 – *Semnalarea neregularităților* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

16.1. Descrierea standardului
Salariații, deosebit de comunicările pe care le realizează în legătură cu atingerea obiectivelor față de care sunt responsabili, au și posibilitatea ca, pe baza unor proceduri distincte, să semnaleze neregularități, fără ca astfel de semnalări să atragă un tratament inechitabil sau discriminatoriu față de salariatul care se conformează unor astfel de proceduri.

[78] în engleză "compliance officer"

Scanned with OKEN Scanner

16.2. Cerinţe generale – Managerii trebuie să stabilească şi să comunice salariaţilor procedurile corespunzătoare, aplicabile în cazul semnalării unor neregularităţi; – Managerii au obligaţia să întreprindă cercetările adecvate, în scopul elucidării celor semnalate şi, dacă este cazul, să ia măsurile ce se impun; – Salariaţii care semnalează, conform procedurilor, neregularităţi, de care, direct sau indirect, au cunoştinţă, vor fi protejaţi împotriva oricăror discriminări; – Semnalarea neregularităţilor trebuie să aibă un caracter transparent pentru eliminarea suspiciunii de delaţiune; – Managerul trebuie să promoveze respectul faţă de lege şi spiritul de încredere.
16.3. Referinţe principale – Legea nr. 571/2004 privind protecţia personalului din autorităţile publice, entităţile publice şi din alte unităţi care semnalează încălcări ale legii; – Legea nr. 78/2000 pentru prevenirea, descoperirea şi sancţionarea faptelor de corupţie, cu modificările ulterioare; – Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările şi completările ulterioare; – Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată.

Tabelul 3.27 - Prevederile Standardului 16 – *Semnalarea neregularităţilor* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 16 – *Semnalarea neregularităţilor*, sunt:

1) Stabilirea, în cadrul entităţii, a faptelor şi aspectelor considerate neregularităţi;

2) Elaborarea şi aplicarea unei proceduri/unor proceduri privind semnalarea neregularităţilor (whistleblowing).

Procedura trebuie să abordeze, cel puţin, următoarele aspecte:

- Definirea neregularităţilor care fac obiectul procedurii;
- Menţionarea mijloacelor de semnalare a neregularităţilor;
- Acţiunile ce trebuie întreprinse de persoana care descoperă o neregularitate;
- Stabilirea elementelor pentru asigurarea confidenţialităţii şi protejarea identităţii persoanei care a semnalat neregularitatea;
- Responsabilităţile privind efectuarea cercetărilor;
- Acţiunile ce trebuie întreprinse de către comisia de cercetare;
- Stabilirea măsurilor corective (dacă este cazul);
- Aplicarea măsurilor corective;
- Comunicarea rezultatelor angajatului care a semnalat neregularitatea.

Scanned with OKEN Scanner

3) Elaborarea şi aplicarea unei proceduri de cercetare a neregularităţilor semnalate. O astfel de procedură se elaborează în cazul în care nu este inclusă în cadrul procedurii de semnalare a neregularităţilor;

4) Comunicarea angajaţilor a procedurilor privind semnalarea neregularităţilor;

5) Actualizarea fişelor postului persoanelor având responsabilităţi în domeniul semnalării neregularităţilor

6) Verificarea periodică a efectuării cercetărilor în cazul semnalării unor neregularităţi şi aplicării măsurilor care se impun.

3.5.4. Activităţi de control

Vizează punerea în aplicare a dispoziţiilor conducerii entităţii. Activităţile de control trebuie să fie corelate cu riscurile şi măsurile stabilite în procesul de management al riscului. Elementul cheie *„Activităţi de control"* grupează standardele următoare: Standardul 17 - *Proceduri*; Standardul 18 - *Separarea atribuţiilor*; Standardul 19 - *Supravegherea*; Standardul 20 - *Gestionarea abaterilor*; Standardul 21 - *Continuitatea activităţii*; Standardul 22 - *Strategii de control*; Standardul 23 - *Accesul la resurse.*

3.5.4.1. Standardul 17 - *Proceduri*

Procedurile reprezintă un element important al sistemului de control intern/managerial, asigurând avantaje deosebite, atât pentru persoanele cu funcţii de execuţie, cât şi de conducere. În fapt, o procedură, bine elaborată şi aplicată, conduce la eficientizarea procesului/activităţii respective şi implicit a entităţii.

Împreună cu politicile, procedurile asigură legătura între *misiunea* entităţii şi activităţile zilnice. O procedură poate fi definită ca o suită formalizată de paşi/etape pentru efectuarea unei activităţi sau proces dintr-o entitate. În cazul activităţii/procesului în cauză, procedura stabileşte *cine, ce, când, cum, unde* execută fiecare etapă a acesteia.

Procedurile pot avea un grad mai mic sau mai mare de detaliere. Astfel, pot fi proceduri:

- ordine de ministru (grad mic de detaliere);
- regulamente aplicabile într-o organizaţie;
- check-list pentru efectuarea unei activităţi (grad mare de detaliere) etc.

O procedură nu trebuie să îmbrace în mod obligatoriu forma prevăzută în anexa nr. 2 la *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*, republicat, însă ar trebui să răspundă, cel puţin la următoarele întrebări:

- Cine trebuie să execute?
- Ce trebuie să execute?

Scanned with OKEN Scanner

– Cum trebuie să execute?
– Când trebuie să execute?
– Unde trebuie să execute?

Principalele elemente[79] ale procedurii operaționale sunt:

– denumirea și codul procedurii;
– ediția și revizia;
– persoanele responsabile de procedură (pentru elaborare, verificare, aprobare, actualizare);
– persoanele la care se difuzează pentru aplicare, informare sau arhivare;
– scopul procedurii;
– domeniul de aplicare;
– reglementări aplicabile activității procedurate;
– definiții și abrevieri ale termenilor utilizați;
– descrierea procedurii (documente utilizate, termene, responsabili, circuitul acestora, resursele necesare, modul de lucru) etc.

În continuare prezentăm doar câteva din avantajele existenței și aplicării procedurilor în entități, atât pentru management, cât și pentru angajați:

– **Avantaje pentru entitate:**

▪ **Creșterea eficienței activităților entității.** În general, în executarea unei activități, angajații pot avea abordări diferite. De exemplu, pentru o structură care efectuează transporturi auto, un conducător auto neexperimentat poate alege o rută mai lungă sau aglomerată față de un șofer cu experiență. De aceea, procedura privind activitatea de transport poate include o listă a celor mai scurte trasee, în cazul transporturilor regulate, care să conducă la scăderea costului pe fiecare transport efectuat, indiferent de vechimea conducătorului auto;

▪ **Adoptarea celor mai bune practici pentru efectuarea activităților.** O procedură trebuie să includă cele mai bune practici pentru derularea activităților la care se referă, astfel încât să se obțină rezultatele planificate și reducerea incertitudinii. Aceasta presupune un proces de perfecționare în timp a procedurii, pe măsură ce sunt descoperite și aplicate noi metode mai eficiente sau moderne de lucru. În acest mod, prin valorificarea experienței proprii sau a altora în cadrul procedurii, eficiența procesului sau activității vizate va crește în timp;

▪ **Diminuează riscul de eroare.** În contextul în care procedura prevede operațiunile, responsabilitățile și modul de executare, fiecare angajat știe *când, ce și cum* trebuie să-și îndeplinească sarcinile în mod adecvat;

---

[79] conform modelului prezentat în anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005

Scanned with OKEN Scanner

– **Avantaje pentru management:**

▪ **Facilitează evaluarea angajaților.** Procedura poate reprezenta un standard față de care să se evalueze în mod obiectiv activitatea angajaților;

▪ **Asigură instruire în desfășurarea activităților pentru angajați.** Nicio activitate nu ar trebui să înceapă fără o prelucrare corespunzătoare a procedurilor aplicabile (cine, ce, cum, unde și când să facă);

▪ **Asigură continuitatea activităților în cazul fluctuației personalului.** Activitățile entității pot continua chiar dacă un angajat cheie alege să plece, în condițiile în care responsabilitățile acestuia au fost clar prevăzute în proceduri;

▪ **Asigură mai mult timp pentru alte activități.** Prin faptul că activitățile curente, repetitive sunt incluse în proceduri, managementul nu mai trebuie să intervină pentru fiecare aspect minor în derularea activităților, astfel că își poate dedica mai mult timp pentru activități foarte importante privind entitatea sau compartimentul;

▪ **Reprezintă probe pentru terți privind organizarea și desfășurarea corectă a activităților.** Existența unei proceduri care detaliază modul de aplicare în entitate a cadrului de reglementare aplicabil poate servi ca bază pentru evaluarea auditorilor interni și externi, precum și ca probă în justiție. Astfel, simpla aplicare a procedurii poate fi o probă în cazul în care există neclarități privind buna desfășurare a activităților sau se insinuează o posibilă neglijență în serviciu;

– **Avantaje pentru angajați:**

▪ **Permit angajaților să cunoască responsabilitățile și rolul lor în cadrul entității.** Procedura stabilește clar cine este responsabil pentru o anumită operațiune, eliminând astfel incertitudinea cu privire la angajații care trebuie să execute sarcinile;

▪ **Reprezintă probe în fața managementului privind îndeplinirea corespunzătoare a sarcinilor.** Respectarea pașilor procedurali de către angajați poate servi drept dovadă a îndeplinirii responsabilităților stabilite în sarcina lor;

▪ **Reprezintă probe în fața terților privind îndeplinirea corespunzătoare a sarcinilor.** Aplicarea cu bună credință și corectă a procedurii ajută angajatul pentru a demonstra faptul că nu poate fi culpabil de o anumită operațiune incorectă.

Un exemplu privind metodologia de implementare a unei proceduri este prezentat în figura 3.3. Astfel, se pornește de la obiectivele entității și sunt identificate toate activitățile desfășurate. Pentru stabilirea activităților desfășurate se pornește de la regulamentul de organizare și funcționare, dar se poate stabili, în plus, și completarea, de către fiecare angajat a unui „inventar" al activităților efectuate. Identificarea tuturor activităților se materializează într-o

Scanned with OKEN Scanner

listă întocmită în acest scop. Comisia pentru implementarea şi dezvoltarea controlului intern/managerial în cadrul entităţii împreună cu toate compartimentele responsabile de activităţi vor stabili într-un document distinct (listă) toate activităţile procedurabile.

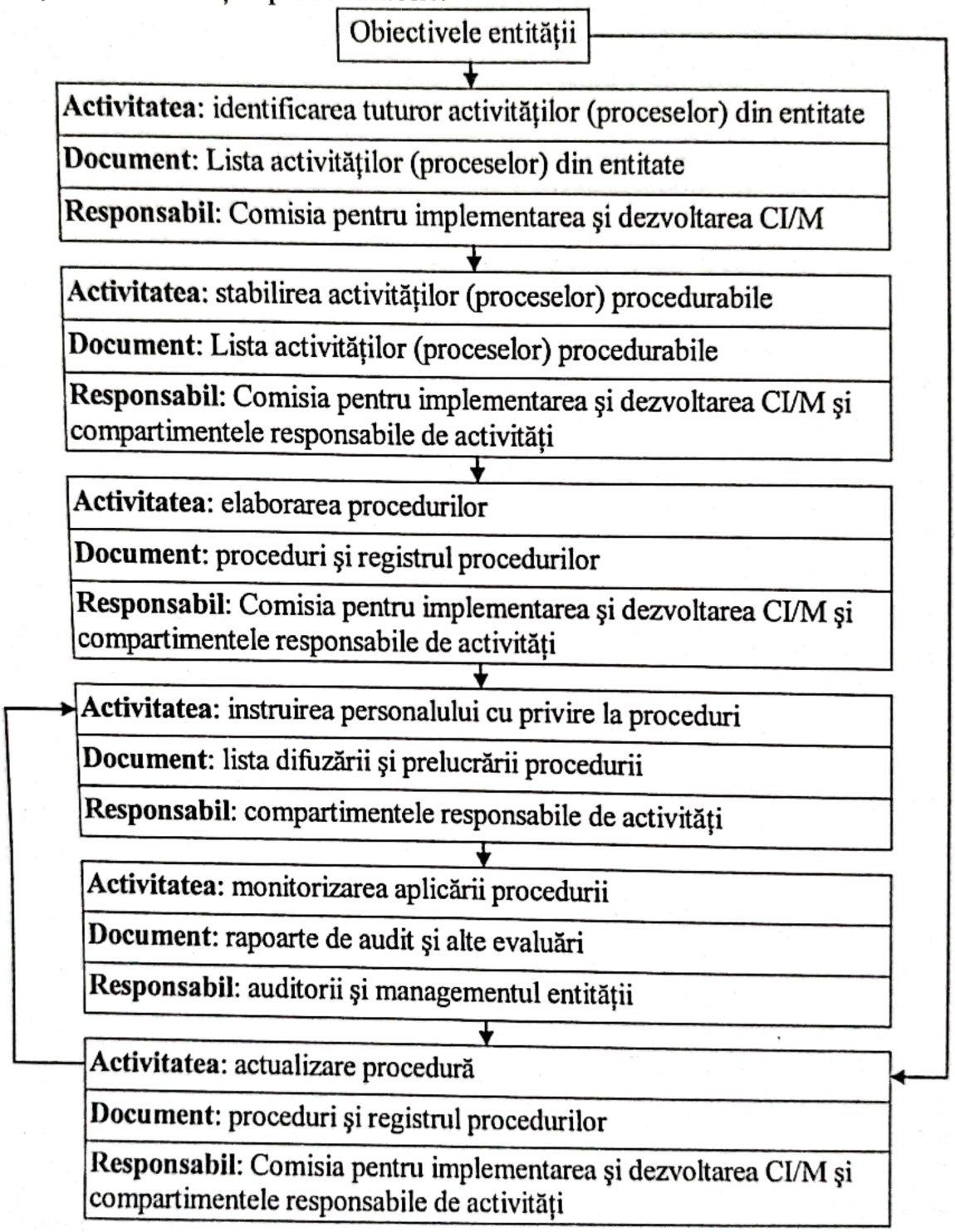


Figura 3.3 – Procesul de implementare a procedurilor în cadrul entităţii

Pe baza acestei liste, comisia pentru implementarea şi dezvoltarea controlului intern/managerial planifică, prin programul de dezvoltare a

Scanned with OKEN Scanner

controlului intern/managerial, elaborarea/revizuirea acestor proceduri şi compartimentele responsabile în acest sens. Pentru o bună evidenţă a procedurilor şi reviziilor acestora se va stabili, la nivelul entităţii, un *registru general de evidenţă a procedurilor*, ce va fi gestionat de structura cu atribuţii în monitorizarea, coordonarea şi îndrumarea metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial.

După elaborarea sau revizuirea unei proceduri, compartimentul responsabil de activitate va instrui personalul cu privire la aplicarea acesteia în practică. Periodic, compartimentele responsabile, conducerea entităţii dar mai ales auditorii interni vor verifica modul de aplicare în practică a procedurilor stabilite.

Prevederile Standardului 17 – *Proceduri* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

17.1. Descrierea standardului Pentru activităţile din cadrul entităţii publice şi, în special, pentru operaţiunile economice, aceasta elaborează proceduri scrise, care se comunică tuturor salariaţilor implicaţi.
17.2. Cerinţe generale – Entitatea publică trebuie să se asigure că, pentru orice acţiune şi/sau eveniment semnificativ, există o documentaţie adecvată şi că operaţiunile sunt consemnate în documente; – Documentaţia trebuie să fie completă, precisă şi să corespundă structurilor şi politicilor entităţii publice; – Documentaţia cuprinde politici administrative, manuale, instrucţiuni operaţionale, check-list-uri sau alte forme de prezentare a procedurilor; – Documentaţia trebuie să fie actualizată, utilă, precisă, uşor de examinat, disponibilă şi accesibilă managerului, salariaţilor, precum şi terţilor, dacă este cazul; – Documentaţia asigură continuitatea activităţii, în pofida fluctuaţiei de personal; – Lipsa documentaţiei, caracterul incomplet sau/şi neactualizarea acesteia constituie riscuri în realizarea obiectivelor; – Întocmirea şi urmărirea executării graficului de circulaţie a documentelor la fiecare nivel de responsabilitate din entitatea publică.
17.3. Referinţe principale – Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, cu modificările şi completările ulterioare; – Legea nr. 273/2006 privind finanţele publice locale, cu modificările şi completările ulterioare; – Ordonanţa Guvernului nr. 79/2003 privind controlul şi recuperarea fondurilor comunitare, precum şi a fondurilor de cofinanţare aferente utilizate necorespunzător, aprobată cu modificări prin Legea nr. 529/2003, cu modificările şi completările ulterioare;

Scanned with OKEN Scanner

– Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 4 alin (1): "Conducătorul entității publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern/managerial.";

– Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 912/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 522/2003, cu modificările ulterioare;

– Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor entităților publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, cu modificările și completările ulterioare;

– Ordinul Președintelui Consiliului Concurenței nr. 136/2003 pentru punerea în aplicare a Instrucțiunilor privind vânzările de terenuri și/sau clădiri de către autoritățile publice.

Tabelul 3.28 - Prevederile *Standardului 17 – Proceduri* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 17 – *Proceduri*, sunt:

1) Identificarea („inventarierea") proceselor și activităților entității. În acest sens, sunt analizate documentele de organizare și funcționare ale entității (de exemplu regulamentul de organizare și funcționare). Este important să fie consultați și angajații, pentru că pot exista surprize ca o persoană să desfășoare anumite activități în entitate de care managementul să nu știe. Se elaborează *lista activităților desfășurate în entitate*, care se înregistrează la arhivă și este păstrată de către structura cu atribuții în monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial;

2) Stabilirea proceselor și activităților entității ce vor fi procedurate. *Comisia pentru implementarea și dezvoltarea controlului intern/managerial* din cadrul entității împreună cu toate compartimentele responsabile de activități vor stabili activitățile procedurabile, întocmind în acest sens, *lista activităților procedurabile*, care se înregistrează la arhivă și este păstrată de către *Comisie*;

3) Elaborarea procedurilor operaționale. Procedurile vor fi elaborate de către compartimentele responsabile de activități, sub supervizarea structurii cu atribuții în monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial. Se poate utiliza modelul

Scanned with OKEN Scanner

prevăzută în anexa nr. 2 la *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*, republicat. Evidenţa procedurilor şi reviziilor se ţine în *registrul de evidenţă a procedurilor*, gestionat de structura cu atribuţii în monitorizarea, coordonarea şi îndrumarea metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial;

4) Comunicarea şi prelucrarea periodică cu personalul a procedurilor elaborate. Această etapă nu trebuie să fie una formală ci reprezintă un adevărat test pentru asigurarea funcţionalităţii procedurilor. Personalul trebuie să semneze cu privire la prelucrarea procedurii, iar orice persoană nou angajată trebuie instruită, înainte de începerea activităţii, cu privire la procedurile care se aplică;

5) Monitorizarea periodică a aplicării procedurilor. Se realizează de către compartimentele responsabile, conducerea entităţii şi auditorii interni;

6) Actualizarea periodică a procedurilor. Cel puţin o dată pe an, după stabilirea obiectivelor entităţii, este recomandat să se analizeze necesitatea actualizării unor proceduri. De asemenea, actualizarea procedurilor este realizată în momentul modificării cadrului normativ aplicabil activităţii, a structurii organizatorice, la îmbunătăţirea/modernizarea procesului etc.;

7) Analizarea şi reducerea cazurilor de supraproceduri sau de proceduri inaplicabile. Este o etapă necesară pentru a evita formalismul procedural sau neaplicarea unor proceduri de către angajaţi.

Principalele riscuri, care apar în implementarea acestui standard, sunt:

– *formalismul*, în sensul că în cadrul entităţii există proceduri dar nu sunt aplicate, ele servind doar ca probe/justificări pentru implementarea sistemului de control intern/managerial;

– *supraproceduri*, care are în vedere elaborarea unui număr foarte mare de proceduri dar care nu pot fi aplicate, conducând la existenţa unui supracontrol în cadrul entităţii.

3.5.4.2. Standardul 18 - *Separarea atribuţiilor*

Separarea atribuţiilor reprezintă un tip esenţial de control pentru asigurarea eficacităţii unui sistem de control intern/managerial. Prin implementarea acestui standard se reduce riscul de fraudă şi de eroare, prin faptul că elementele unei operaţiuni/activităţi sunt exercitate de persoane independente.

Regula de bază a acestui standard este ca nicio persoană să iniţieze şi să verifice totodată aceeaşi acţiune. Astfel, prin stabilirea exercitării de către persoane independente a elementelor unei operaţiuni/activităţi, un angajat nu poate comite o fraudă şi apoi să o ascundă. De exemplu, dacă acelaşi angajat întocmeşte cereri de achiziţii sau referate de necesitate şi efectuează recepţia bunurilor achiziţionate (întocmeşte nota de recepţie şi constatare diferenţe -

Scanned with OKEN Scanner

NRCD), atunci există riscul ca această persoană să emită cereri fictive pentru achiziții de bunuri și astfel să se efectueze plăți necuvenite.

Separarea atribuțiilor vizează executarea de către persoane diferite a următoarelor funcții: *autorizarea* (pentru efectuarea unei operațiuni), *plata*, *înregistrarea* în evidență a acesteia și *depozitarea* (păstrarea) activelor rezultate în urma operațiunii.

Cea mai importantă aplicare a acestui standard o reprezintă separarea atribuțiilor între persoana care execută angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor (ordonatorul de credite) și cea care efectuează plata (contabilul). De asemenea, în sectorul public, separarea atribuțiilor trebuie să se realizeze între structura care reglementează un anumit domeniu și cea care verifică implementarea aspectelor reglementate în acel domeniu. Cu alte cuvinte, funcția de reglementare trebuie să difere de cea de control. Un exemplu în acest sens îl reprezintă auditul intern care este exercitat de persoane diferite de cele care exercită activitățile supuse auditului, evitându-se în acest caz erorile de raționament/evaluare a acestor activități.

Prevederile Standardului 18 – *Separarea atribuțiilor* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

18.1. Descrierea standardului Elementele operaționale și financiare ale fiecărei acțiuni sunt efectuate de persoane independente una față de cealaltă, respectiv funcțiile de inițiere și verificare trebuie să fie separate.
18.2. Cerințe generale – Separarea atribuțiilor și responsabilităților este una dintre modalitățile prin care se reduce riscul de eroare, fraudă, încălcare a legislației, precum și riscul de a nu putea detecta aceste probleme; – Prin separarea atribuțiilor se creează condițiile ca nici o persoană sau compartiment să nu poată controla toate etapele importante ale unei operațiuni sau ale unui eveniment; – Separarea atribuțiilor și responsabilităților între mai multe persoane creează premisele unui echilibru eficace al puterilor; – Managerii entităților publice în care, datorită numărului mic de salariați, se limitează posibilitatea de aplicare a separării atribuțiilor și responsabilităților, trebuie să fie conștienți de riscuri și să compenseze această limitare prin alte măsuri.
18.3. Referințe principale – Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare: • art. 24 alin. (1): "Angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor din fonduri publice se aprobă de către ordonatorul de credite, iar plata acestora se efectuează de către contabil."; – Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și

Scanned with OKEN Scanner

controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările şi completările ulterioare:

- art. 11: "Separarea atribuţiilor": "Persoana care exercită controlul financiar preventiv propriu nu trebuie să fie implicată, prin sarcinile de serviciu, în efectuarea operaţiunii supuse controlului financiar preventiv propriu.";

– Manualul de control financiar preventiv, elaborat de Ministerul Finanţelor Publice, Direcţia generală de control financiar preventiv, publicat pe adresa de Internet a Ministerului Finanţelor Publice - Cap. 2 – "Actorii financiari. Principiul separării funcţiunilor [...]";

– Legea nr. 273/2006 privind finanţele publice locale, cu modificările şi completările ulterioare.

Tabelul 3.29 - Prevederile Standardului 18 – *Separarea atribuţiilor* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 18 – *Separarea atribuţiilor*, sunt:

1) Identificarea proceselor, activităţilor şi operaţiunilor în care funcţiile de iniţiere, verificare şi aprobare a operaţiunilor nu sunt separate şi exercitate de persoane diferite. Se urmăreşte ca nicio persoană sau compartiment să controleze toate etapele importante ale unei operaţiuni. Pentru identificarea facilă a cazurilor de suprapuneri de atribuţii se poate elabora diagrama activităţii/procesului, sau graficul de circulaţie a documentelor în care este prezentată succesiunea operaţiunilor şi a documentelor. De asemenea, echipele de audit (intern şi extern) pot semnala, în cadrul rapoartelor întocmite, astfel de operaţiuni şi activităţi în care nu se realizează separarea atribuţiilor;

2) Analizarea procedurilor elaborate din punct de vedere a asigurării separării atribuţiilor. Astfel, din analiza punctului 9 „Responsabilităţi şi răspunderi în derularea procedurii" din modelul de procedură stabilit în anexa nr. 1 la *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*, rezultă cazurile de suprapunere a atribuţiilor;

3) Actualizarea fişelor postului sau chiar reorganizarea unor activităţi pentru asigurarea separării atribuţiilor. În această etapă are loc o redistribuire a unor sarcini şi responsabilităţi unor persoane sau compartimente astfel încât să se asigure separarea atribuţiilor;

4) Efectuarea unor analize de risc în cazul în care nu se poate realiza separarea atribuţiilor şi stabilirea unor controale suplimentare pentru a compensa această limitare. Există cazuri în care, din cauza unor limitări (de exemplu numărul de personal, arhitectura structurii organizatorice etc.) nu este posibilă separarea atribuţiilor. În acest caz, se efectuează o analiză de risc şi în baza acesteia sunt stabilite controale suplimentare, cum ar fi aprobarea operaţiunilor de către o altă persoană, verificări încrucişate etc.

Scanned with OKEN Scanner

3.5.4.3. Standardul 19 - *Supravegherea*

Supravegherea se referă în fapt la *activitățile de control* stabilite în cadrul entității publice, fiind în strânsă legătură cu Standardul 22 – *Strategii de control*. Standardul pune accent pe activitatea de supervizare a activităților de către managementul entității. Termenul de *supraveghere* este explicitat în cadrul standardului, referindu-se la responsabilitatea managementului entității de a stabili, pentru fiecare nivel de organizare, atribuțiile ce îi revin pe linia controlului curent al activității și condițiile de exercitare a acestuia. De asemenea, supravegherea vizează stabilirea și aplicarea unor forme de control flexibile și eficiente, bazate în special pe autocontrol, control mutual și control ierarhic. Prin exercitarea supravegherii (supervizării) conducerea entității se asigură că angajații aplică procedurile și direcțiile de acțiune stabilite de aceasta.

Prevederile Standardului 19 – *Supravegherea* din *Codul ,controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

19.1. Descrierea standardului Entitatea publică asigură măsuri de supraveghere adecvate a operațiunilor, pe baza unor proceduri prestabilite, inclusiv prin control ex-post, în scopul realizării în mod eficace a acestora.
19.2. Cerințe generale – Managerul trebuie să monitorizeze efectuarea controalelor de supraveghere, pentru a se asigura că procedurile sunt respectate de către salariați în mod efectiv și continuu; – Controalele de supraveghere implică revizuiri în ceea ce privește munca depusă de salariați, rapoarte despre excepții, testări prin sondaje sau orice alte modalități care confirmă respectarea procedurilor; – Managerul verifică și aprobă munca salariaților, dă instrucțiunile necesare pentru a minimiza erorile, a elimina frauda, a respecta legislația și pentru a veghea asupra înțelegerii și aplicării instrucțiunilor; – Supravegherea activităților este adecvată, în măsura în care: ▪ fiecărui salariat i se comunică atribuțiile, responsabilitățile și limitele de competență atribuite; ▪ se evaluează sistematic munca fiecărui salariat; ▪ se aprobă rezultatele muncii obținute în diverse etape ale realizării operațiunii.
19.3. Referințe principale – Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare: ▪ art. 4: "Obligațiile conducătorului entității publice în domeniul controlului intern/managerial; cerințele controlului intern/managerial." [alin. (1) și alin. (2)]; ▪ art. 22: "Măsuri operative." alin. (1) - (9) cu privire la inspecții; – Actul normativ de organizare și funcționare a entității publice; – Regulamentul de organizare și funcționare a entității publice.

Tabelul 3.30 - Prevederile Standardului 19 – *Supravegherea* din *Codul controlului intern/managerial*

Scanned with OKEN Scanner

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 19 – *Supravegherea*, sunt:

1) Identificarea activităților/operațiunilor având un grad ridicat de expunere la risc. Prin *operațiuni având un grad ridicat de expunere la risc* înțelegem acele operațiuni care, în caz de eroare sau nerealizare, pot determina neîndeplinirea unui obiectiv al entității sau induce riscuri semnificative, cum ar fi riscul de imagine. De exemplu, alegerea unei proceduri de atribuire poate reprezinte o operațiune cu grad ridicat de expunere la risc. Astfel, în cazul selectării eronate a procedurii de atribuire, autoritatea contractantă poate fi supusă unei amenzi contravenționale semnificative. De aceea, un manager poate decide să supervizeze nota justificativă de selectare a unei proceduri de negociere fără publicarea prealabilă a unui anunț de participare. Se observă legătura indisolubilă între acest standard și standardul 11 – Managementul riscului;

2) Stabilirea unor forme adecvate de supraveghere a activităților/operațiunilor având un grad ridicat de expunere la risc. Astfel, în cadrul procedurilor operaționale (punctul 9 *„Responsabilități și răspunderi în derularea procedurii"* din modelul de procedură indicat în anexa nr. 1 la *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005*) pot fi stabilite formele de verificare (supraveghere) necesare. În cazul unor activități complexe și cu grad ridicat de expunere la risc, conducerea poate stabili proceduri distincte pentru supravegherea/supervizarea adecvată a operațiunilor;

3) Actualizarea fișei postului cu responsabilitățile ce le revin titularilor pe linie de supraveghere și supervizare. Orice sarcină privind supravegherea sau supervizarea unor activități trebuie să se reflecte în fișa postului persoanei titulare;

4) Asigurarea, de către conducerea entității, a supervizării sau implementării altor forme de control cu privire la aplicarea procedurilor și direcțiilor de acțiune stabilite. Conducerea entității trebuie să monitorizeze și să aprobe operațiunile efectuate de angajați pentru a furniza instrucțiunile necesare și evitarea erorilor.

Principalele deficiențe și erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– *formele de control stabilite, îndeosebi cele specializate, nu au la bază analiza riscurilor*. Astfel, această eroare se manifestă prin stabilirea unor forme specializate de control în cadrul entității (de exemplu control de gestiune), care se desfășoară fără a avea la bază o analiză a riscurilor. Mai mult, se poate întâmpla ca acest control de gestiune să aloce resurse pentru verificarea unor activități neriscante sau care prezintă un risc mic (conform registrului de riscuri)

Scanned with OKEN Scanner

în detrimentul supravegherii altor activități având impact asupra realizării obiectivelor. În plus, așa cum s-a menționat în capitolul 1, un principiu de bază al controlului intern/managerial vizează ca beneficiile obținute în urma controlului să depășească costurile implicate de organizarea acestor controale;

– *exercitarea controlului/supravegherii este formală*, fără a fi însoțită de rapoarte adecvate și măsuri de corectare a deficiențelor sau diminuare a riscurilor identificate;

– *stabilirea de planuri de măsuri* pentru corectarea deficiențelor sau diminuarea riscurilor identificate, *fără a fi puse în practică*;

– *controalele sunt orientate spre persoane și nu spre obiective* și activități (realizări).

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– gradul de îndeplinire a măsurilor/planurilor de măsuri pentru corectarea deficiențelor sau diminuarea riscurilor identificate;

– procentul operațiunilor/documentelor/activităților care nu au fost supravegheate în mod corespunzător (vizate eronat etc.).

3.5.4.4. Standardul 20 - *Gestionarea abaterilor*

Gestionarea abaterilor se referă la cazurile în care anumite aspecte ale unor proceduri nu sunt respectate/aplicate în totalitate în desfășurarea operațiunilor sau activităților, ca urmare a apariției unor circumstanțe deosebite.

Conducerea trebuie să analizeze în mod corespunzător cazurile în care nu se respectă/aplică controalele interne stabilite, în baza următoarelor considerente:

– nerespectarea procedurilor instituite de către management sau a unor controale interne poate determina personalul entității să nu mai respecte deciziile și regulile stabilite de acesta;

– procedurile operaționale presupun respectarea unor prevederi legale, instrucțiuni de siguranță, dimensiuni, specificații etc.

Astfel, se recomandă ca nerespectarea unor controale interne sau a procedurilor instituite să fie interzise nivelurilor de conducere de bază cu excepția situațiilor de urgență, conducerea de la nivelul următor să fie imediat notificată în asemenea cazuri, iar circumstanțele analizate. Cu alte cuvinte, gestionarea abaterilor vizează în fapt descurajarea tendinței de încălcare a procedurilor operaționale sau controalelor interne stabilite.

Gestionarea abaterilor presupune următorul *proces*:

- *Elaborarea de îndrumări* privind stabilirea circumstanțelor și frecvenței cu care se impune intervenția managementului, precum și nivelurile de conducere care pot întreprinde asemenea acțiuni;

Scanned with OKEN Scanner

- *Identificarea abaterilor*, care reprezintă modul în care se descoperă o abatere de la procedura stabilită. Dintre persoanele care pot determina identificarea unei abateri menționăm: angajații, auditul intern și extern, un beneficiar al serviciilor sau produselor etc.;
- *Documentarea abaterilor* presupune descrierea completă a fenomenului pentru a fi înțeles și stabilite motivele acestuia. Aceasta se poate realiza prin constatările auditului (fișele de identificare și analiză a problemei), rapoartele managementului sau ale angajaților etc. O astfel de documentare presupune stabilirea unor date concludente cum ar fi: data și locul descoperirii, perioada de manifestare, frecvența, cum a fost descoperit, angajații implicați, consecințele etc.;
- *Aplicarea corecțiilor imediate* are în vedere corectarea problemei (simptomului) până la identificarea cauzelor apariției, adică luarea unor măsuri urgente. De exemplu, descoperirea unui defect de fabricație care determină nefuncționarea sistemelor de siguranță la o serie de autovehicule determină oprirea fabricației;
- *Analiza circumstanțelor apariției* are drept scop înțelegerea circumstanțelor care au determinat apariția devierii de la procedură. În această etapă se caută principalele cauze care au generat abaterea;
- *Stabilirea măsurilor corective* presupune reanalizarea activității, procedurilor operaționale etc., pentru a preveni apariția acestei abateri în viitor. Dacă luăm exemplul cu defectul de fabricație, în această etapă se identifică cu precizie cauza, de exemplu utilizarea unui material necorespunzător și se modifică procedura de fabricație. În această etapă se întocmește un raport al abaterii care include principalele elemente menționate anterior;
- *Monitorizarea* are în vedere analizarea eficacității măsurilor corective în prevenirea apariției unei alte abateri similare.

Un exemplu privind abaterea de la proceduri îl reprezintă instalarea și utilizarea neautorizată de către un angajat a unui program informatic. Procedura standard prevedea instalarea acestuia de către operatorul rețelei. Instalarea programului a fost descoperită de auditorii interni, care au elaborat o fișă de identificare și analiză a problemei (FIAP) în baza căreia au recomandat analiza încălcării procedurii stabilite. S-a procedat la analiza programului și s-a constatat că acesta era fără licență și conținea un virus greu detectabil. Imediat s-a procedat la scanarea rețelei și devirusarea fișierelor infectate.

A fost elaborat un raport privind devierea de la procedură în care s-a constatat că, una din principalele cauze pentru instalarea neautorizată a reprezentat-o faptul că operatorul rețelei a acordat drepturi depline de acces angajatului în cauză. S-a procedat la reanaliza tuturor drepturilor de acces privind operarea sistemelor informatice, astfel încât dreptul instalării de

Scanned with OKEN Scanner

programe să fie efectuat doar de operatorul rețelei. S-a modificat procedura privind alocarea conturilor de acces în rețea pentru angajați, astfel încât să prevadă inhibarea drepturilor de instalare a unor programe informatice. Auditorii interni au monitorizat implementarea acestor măsuri şi au analizat funcționarea controalelor asupra sistemelor informatice.

Abaterile de la proceduri nu trebuie încurajate iar cazurile de neaplicare trebuie atent analizate, întrucât pot constitui un imbold pentru salariați de a nu aplica prevederile procedurilor.

Prevederile Standardului 20 – *Gestionarea abaterilor* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

20.1. Descrierea standardului Entitatea publică se asigură că, pentru toate situațiile în care, datorită unor circumstanțe deosebite, apar abateri față de politicile sau procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la un nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor.
20.2. Cerințe generale – În derularea acțiunilor pot apărea circumstanțe deosebite, care nu au putut fi anticipate şi care induc abateri ce nu permit derularea tranzacțiilor prin procedurile existente; – Abaterile de la procedurile existente trebuie să fie documentate şi justificate, în vederea prezentării spre aprobare; – Este necesară analiza periodică a circumstanțelor şi a modului cum au fost gestionate acțiunile, în vederea desprinderii unor concluzii de bună practică pentru viitor, ce urmează a fi formalizate.
20.3. Referințe principale – Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările şi completările ulterioare: ▪ art. 20: "Regimul refuzului de viză"; ▪ art. 21: "Autorizarea efectuării unor operațiuni pentru care se refuză viza de control financiar preventiv"; ▪ art. 22: "Măsuri operative" (referitor la efectuarea de inspecții de către Ministerul Finanțelor Publice, în cazurile în care există indicii ale unor abateri de la legalitate sau regularitate în efectuarea de operațiuni, în cazul în care este sesizat de către un contabil-şef în legătură cu efectuarea de operațiuni pe propria răspundere a ordonatorului de credite, fără viza de control financiar preventiv etc.).

Tabelul 3.31 - Prevederile Standardului 20 – *Gestionarea abaterilor* din Codul controlului intern/managerial

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 20 – *Gestionarea abaterilor*, sunt:

1) Elaborarea unei proceduri operaționale privind documentarea, analizarea şi gestionarea abaterilor de la politicile sau procedurile stabilite.

Scanned with OKEN Scanner

Această procedură stabileşte documentele standard privind gestionarea abaterilor de la proceduri;

2) Raportarea abaterilor de la proceduri. Se poate realiza prin stabilirea, în cadrul procedurilor operaţionale elaborate, a unor prevederi privind raportarea devierilor de la aceste proceduri (*raport de semnalare a abaterii de la procedură*), precum şi a nivelurilor de aprobare corespunzătoare pentru derularea activităţilor în condiţiile neaplicării unor aspecte procedurale/nerespectării unor controale interne;

3) Analizarea abaterilor. Presupune elaborarea unui raport care să cuprindă principalele elemente necesare stabilirii măsurilor de corectare şi prevenire a apariţiei în viitor a devierii identificate. Se poate întocmi un *raport de analiză a abaterii*. Acest raport trebuie aprobat de conducătorul entităţii sau la un alt nivel decizional;

4) Monitorizarea aplicării măsurilor corective. În acest sens, se poate întocmi un *raport de implementare a măsurilor de corectare a cauzelor abaterii*.

3.5.4.5. Standardul 21 - *Continuitatea activităţii*

Acest standard vizează asigurarea îndeplinirii activităţilor de bază de către entitate în cazul apariţiei unor evenimente majore (dezastre naturale sau provocate, cum ar fi incendiu, cădere a reţelei de calculatoare, atacuri teroriste, război etc.) sau altor evenimente reduse ca intensitate (căderea reţelei de calculatoare, fluctuaţia personalului-cheie etc.).

În cazul apariţiei unor dezastre, continuitatea activităţilor este absolut necesară pentru anumite funcţii, cum ar fi comunicaţiile, îngrijirea medicală, securitatea cetăţenilor etc. De asemenea, în cazul evenimentelor reduse ca intensitate, continuitatea activităţilor este necesară pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite.

În acest sens, entitatea trebuie să elaboreze un *plan de continuitate a operaţiunilor*, denumit în buna practică internaţională COOP[80], în care sunt prezentate etapele ce trebuie parcurse de entitate în cazul apariţiei unui eveniment care să conducă la întreruperea activităţilor acesteia. De aceea, fiecare entitate trebuie să stabilească activităţile/procesele/funcţiile esenţiale, adică cele care trebuie executate indiferent de circumstanţele apărute, iar pentru acestea să stabilească planuri privind continuitatea operaţiunilor în cazul manifestării unui dezastru.

---

[80] în limba engleză COOP reprezintă acronimul pentru *continuity of operations plan* (plan de continuare a operaţiunilor)

Scanned with OKEN Scanner

Prevederile Standardului 21 – *Continuitatea activității* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

21.1. Descrierea standardului Entitatea publică asigură măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acesteia să poată continua în orice moment, în toate împrejurările şi în toate planurile, cu deosebire în cel economico - financiar.
21.2. Cerințe generale – Entitatea publică este o organizație a cărei activitate trebuie să se deruleze continuu, prin structurile componente. Eventuala întrerupere a activității acesteia afectează atingerea obiectivelor propuse; – Situații diferite, care afectează continuitatea activității: mobilitatea salariaților; defecțiuni ale echipamentelor din dotare; disfuncționalități produse de unii prestatori de servicii; schimbări de proceduri etc.; – Pentru fiecare din situațiile care apar, entitatea publică trebuie să acționeze în vederea asigurării continuității, prin diverse măsuri, de exemplu: ▪ angajarea de personal în locul celor pensionați sau plecați din entitatea publică din alte considerente; ▪ delegarea, în cazul absenței temporare (concedii, plecări în misiune etc.); ▪ contracte de service pentru întreținerea echipamentelor din dotare; ▪ contracte de achiziții pentru înlocuirea unor echipamente din dotare; – Existența inventarului situațiilor care pot conduce la discontinuități în activitate şi a măsurilor care să prevină apariția lor.
21.3. Referințe principale – Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată; – Hotărârea Guvernului nr. 611/2008 pentru aprobarea normelor privind organizarea şi dezvoltarea carierei funcționarilor publici, cu modificările şi completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 432/2004 privind dosarul profesional al funcționarilor publici, cu modificările şi completările ulterioare; – Hotărârea Guvernului nr. 1.021/2004 pentru aprobarea modelului comun european de curriculum vitae; – Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 82/2004 privind unele măsuri în domeniul funcției publice, aprobată prin Legea nr. 9/2005; – Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice, cu modificările şi completările ulterioare; – Legea nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Tabelul 3.32 - Prevederile Standardului 21 – *Continuitatea activității* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 21 – *Continuitatea activității*, sunt:

1) Stabilirea activităților/proceselor/funcțiilor esențiale entității. Pentru stabilirea activităților esențiale se elaborează un document în acest sens,

Scanned with OKEN Scanner

aprobat de conducătorul entității și înregistrat la arhivă. Termenul „esențial" se referă la acele operațiuni care trebuie executate indiferent de circumstanțele apărute în timp. Astfel, activitatea medicală trebuie să se desfășoare chiar și în cazul unui cutremur major care a afectat un spital, prin identificarea unor locații alternative. Un element important vizează salvarea datelor esențiale și a înregistrărilor electronice, precum și păstrarea acestora într-o altă locație, independentă;

2) Inventarierea situațiilor/evenimentelor care pot genera întreruperi în derularea activităților esențiale ale entității și a consecințelor/impactului acestora. Astfel, se răspunde la următoarea întrebare: Ce evenimente/situații ar putea determina întreruperea activității și care ar fi consecințele în caz de manifestare?;

3) Elaborarea de planuri de continuitate a operațiunilor pentru asigurarea desfășurării activităților esențiale în cazul manifestării evenimentelor generatoare de întreruperi. În cadrul acestor planuri se stabilesc responsabilitățile ce se exercită în cazul manifestării evenimentului generator de întreruperi, locații alternative pentru continuitatea activităților, comunicarea cu celelalte entități, precum și resursele necesare. Un rol din ce în ce mai important îl deține conceptul de *lucru de acasă*[81], comunicarea cu angajatorul realizându-se prin intermediul rețelei de calculatoare;

4) Instruirea personalului și testarea periodică a planurilor de continuitate a operațiunilor cu privire la punerea în practică. Astfel, pentru punerea cu succes în practică a acestor planuri trebuie efectuate instruiri periodice, testări și chiar exerciții;

5) Actualizarea periodică a planurilor de continuitate a operațiunilor. Informațiile cuprinse în aceste planuri se modifică în timp (de exemplu, numere de telefon, locații alternative etc.) și periodic trebuie actualizate.

Principalele deficiențe și erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– elaborarea formală a planurilor de continuitate, astfel încât nu pot fi puse în practică;

– neasigurarea resurselor necesare aplicării;

– necunoașterea de către personal a responsabilităților în caz de apariție a situației/evenimentului generator de întreruperi;

– neactualizarea planurile de continuitate.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

---

[81] în engleză *telework*

Scanned with OKEN Scanner

– procentul planurilor de continuitate actualizate cel puțin anual;

– gradul de îndeplinire a planului de testare/instruire privind punerea în practică a planurilor de continuitate.

3.5.4.6. Standardul 22 - *Strategii de control*

Standardul se referă la stabilirea și implementarea, de către management, a unor strategii și metode de control, care să conducă la gestionarea riscurilor identificate și să sprijine îndeplinirea obiectivelor entității.

Cea mai simplă aplicare în practică a acestui standard o reprezintă elaborarea unui *plan de control*, care să includă metode de control cu privire la îndeplinirea obiectivelor entității și la gestionarea riscurilor asociate acestora.

Pentru elaborarea unui plan adecvat de control trebuie precizate câteva elemente privind tipurile de control aflate la dispoziția unei entități. Facem precizarea că aceste tipuri de control nu sunt limitative, portofoliul de controale aflat la dispoziția unui manager fiind practic nelimitat. Singura limită asupra aplicării acestor controale o reprezintă costul acestora, care trebuie să fie justificat din punct de vedere al beneficiilor obținute.

Principalele *categorii* de control intern sunt următoarele:

– **Preventive.** Acestea previn materializarea unei situații nedorite. Exemple de controale preventive sunt: separarea atribuțiilor, autorizarea și aprobarea, parole la calculatoare etc.;

– **Detective**, care semnalează și corectează evenimentele nedorite după materializarea acestora (pierdere, eroare etc.). Acest tip de controale nu previne apariția evenimentelor nedorite. Exemple de controale detective sunt: rapoartele privind rezultatele obținute, controale pe flux sau inopinate, inventarieri, sisteme de securitate (camere tv.), senzori (de exemplu, de fum), (re)concilieri etc.;

– **Directive**, care încurajează materializarea unui anumit deziderat. Exemple de controale directive sunt: proceduri, programe de pregătire profesională, planuri, obiective, ținte, bonusuri acordate angajaților etc.;

– **Corective.** Reprezintă controale care compensează lipsa unui control așteptat. De exemplu, supervizarea reprezintă un control corectiv prin care se compensează imposibilitatea asigurării separării atribuțiilor.

Un sistem de control intern/managerial eficace trebuie să le cuprindă o combinație a celor 4 categorii de controale interne, în funcție de specificul entității.

Principalele *tipuri* de controale interne sunt:

– **Autorizarea, aprobarea și verificarea.** Aceste tipuri de control se referă la faptul că operațiunile trebuie autorizate de anumite persoane pentru a preveni operațiunile nejustificate. Autorizarea trebuie să fie dată cel puțin de la

Scanned with OKEN Scanner

primul nivel ierarhic superior. De asemenea, orice eventuală modificare a documentelor sau operațiunii impune o nouă autorizare, iar cei care o acordă nu trebuie să semneze documente „în alb. Pentru exercitarea acestui control trebuie stabilit un număr limitat de angajați, precum și praguri valorice ale operațiunilor, în funcție de nivelul ierarhic sau alte elemente de autoritate. De exemplu, o persoană poate fi desemnată să vizeze, în cadrul controlului financiar preventiv, proiectele de operațiuni având o valoare mai mare de 50.000 lei, iar o altă persoană pe cele cu valori situate sub acest prag. Pentru exercitarea acestui control trebuie să se verifice documentele justificative care susțin operațiunea, existența și utilizarea unei liste de verificare (check-list) fiind un sprijinind pentru persoana care îl efectuează;

– **Documentarea.** Orice operațiune trebuie documentată astfel încât să fie disponibilă pentru verificare. Documentele aferente operațiunii reprezintă o probă a ceea ce s-a întâmplat de fapt. Un exemplu în acest sens îl reprezintă documentele privind diferite calcule, cum ar fi nota privind determinarea valorii estimate a unei achiziții;

– **(Re)concilierile**. Reprezintă o comparație a unor seturi diferite de date pentru a se asigura completitudinea și corectitudinea operațiunilor. Reconcilierile trebuie documentate și aprobate de conducere, iar în cazul în care sunt identificate diferențe, acestea trebuie analizate și luate măsuri corective. Pentru efectuarea reconcilierilor nu trebuie desemnată aceeași persoană care efectuează operațiunea;

– **Protejarea activelor sau controlul accesului la acestea.** Vizează prevenirea accesului neautorizat la active (numerar, stocuri, echipamente, materiale etc.), utilizarea acestora fără aprobare sau sustragerea lor. Un exemplu de realizare în practică îl reprezintă inventarierile periodice, în cadrul cărora se compară scripticul cu fapticul și sunt analizate eventualele diferențe. Alte exemple vizează salvarea periodică a datelor din rețeaua de calculatoare, precum și limitarea accesului la active (inclusiv la date, documente și informații);

– **Controalele în domeniul tehnologiei informației.** Acestea au în vedere atât partea de echipamente cât și de programe, precum și operarea lor;

– **Separarea atribuțiilor.** Este un tip de control esențial în asigurarea eficacității sistemului de control intern/managerial deoarece reduce riscul de fraudă și de eroare. Astfel, prin stabilirea exercitării de către persoane independente a elementelor unei operațiuni/activități, un angajat nu poate comite o fraudă și apoi să o ascundă. Așa cum s-a menționat la Standardul 18 – Separarea atribuțiilor, principalele funcții vizate a fi executate de către persoane diferite sunt: *autorizarea* (pentru efectuarea unei operațiuni), *plata,*

Scanned with OKEN Scanner

înregistrarea în evidență a acesteia și *depozitarea* (păstrarea) activelor rezultate în urma operațiunii.

Prevederile Standardului 22 – *Strategii de control* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

22.1. Descrierea standardului

Entitatea publică construiește politici adecvate strategiilor de control și programelor concepute pentru atingerea obiectivelor și menținerea în echilibru a acestor strategii.

22.2. Cerințe generale

– Există un raport de interdependență între strategiile, politicile și programele elaborate pentru atingerea obiectivelor și strategiile de control. Fără o strategie de control adecvată, crește riscul de manifestare a abaterilor de la strategia, politică și programele entității publice și, deci, al nerealizării obiectivelor la nivelul exigențelor preconizate;

– Strategiile de control sunt cu atât mai complexe și mai laborioase cu cât fundamentarea și realizarea obiectivelor entității publice sunt mai complexe și mai dificile;

– Strategiile de control se supun conceptului de strategie, în general, acestea necesitând studii, în vederea stabilirii obiectivelor de control, a resurselor necesare, a pregătirii personalului de control, a îmbunătățirii metodelor și procedurilor de control, a modului de evaluare a controalelor etc.;

– Strategiile de control se referă și la tipurile de control aplicabile situației. În paleta largă a modalităților de control și a criteriilor de clasificare a acestora, regăsim:

- activități de control: observația; compararea; aprobarea; comunicarea rapoartelor; coordonarea; verificarea; analiza; autorizarea; supervizarea; examinarea; monitorizarea etc.;
- clasificarea controlului în funcție de modul de cuprindere a obiectivelor: control total; control selectiv (prin sondaj);
- clasificarea controlului în funcție de scopul urmărit: control de conformitate; control de perfecționare; control de adaptare etc.;
- clasificarea controlului în funcție de apartenența organelor de control: control propriu; control exterior;
- clasificarea controlului în funcție de executanți: autocontrol; control mutual; control ierarhic; control de specialitate;
- clasificarea controlului în funcție de modul de execuție: control direct; control indirect; control încrucișat;
- clasificarea controlului în funcție de baza normativă: control normativ; control practic; control teoretic;
- clasificarea controlului în funcție de interesul entității: control pentru sine; control pentru alții;
- clasificarea controlului în funcție de orientarea sa: control tematic; control nedirijat;

Scanned with OKEN Scanner

▪ clasificarea controlului în funcţie de momentul efectuării acestuia: control ex-ante; control concomitent; control ex-post; ▪ etc.
22.3. Referinţe principale – Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările şi completările ulterioare; – Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată; – Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România; – Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, cu modificările şi completările ulterioare.

Tabelul 3.33 - Prevederile Standardului 22 – *Strategii de control* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acţiuni pentru implementarea Standardului 22 – *Strategii de control*, sunt:

1) Elaborarea de către managementul entităţii a unui plan de control. Planul menţionat include strategii şi metode de control cu privire la îndeplinirea obiectivelor entităţii, precum şi la gestionarea riscurilor asociate acestora, pentru fiecare activitate. Dintre principalele activităţi de control ce pot fi utilizate, menţionăm: observarea, compararea, aprobarea, raportarea, coordonarea, verificarea, analiza, autorizarea, supervizarea, examinarea, monitorizarea etc. Costul activităţilor de control stabilite nu trebuie să depăşească beneficiile obţinute în urma exercitării acestora. În cadrul planului de control sunt menţionate aspecte cum ar fi: obiectivele activităţii de control, resursele necesare, pregătirea personalului de control (dacă este cazul) etc. Se recomandă elaborarea unui plan unic de control la nivelul entităţii pentru a preveni suprapunerea unor activităţi de control care vizează acelaşi obiectiv, dar în funcţie de specificul entităţii pot fi întocmite şi planuri de control pe compartimente. Un exemplu de plan de control este prezentat în tabelul 3.34;

2) Aplicarea în practică a planului de control. Conducerea entităţii, precum şi auditul (în cadrul misiunilor specifice) vor verifica îndeplinirea planului de control;

3) Evaluarea modului în care prin aplicarea planului de control este furnizată o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor. La acest punct se urmăreşte dacă strategiile de control selectate asigură informaţii cu privire la îndeplinirea obiectivelor entităţii, respectiv dacă controlul este adecvat şi eficace. Un aport deosebit în acest caz îl au auditorii, care vor indica slăbiciunile sistemului de control intern şi vor formula recomandări conducerii entităţii pentru remediere.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Obiectiv	Activitate	Structura	Riscuri	Activităţi de control	Obiectivele activităţilor de control	Resurse necesare	Data planificată/ realizată	Cine execută	Consemnarea rezultatului	Nivelul de raportare	Obs.
1	Efectuarea plăţilor necesare în conformitate cu prevederile legale	Efectuarea plăţilor	Financiar	Plăţi eronate către furnizori	Efectuarea lunară a reconcilierii între sumele plătite şi facturile aferente emise de furnizori şi contracte (se potrivesc plăţile - OP - cu facturile)	Să se asigure efectuarea corectă a plăţii către furnizor	Accesul la programul informatic	În a doua zi a lunii următoare celei pentru care se face verificarea	Şeful structurii X	Raport adresat directorului economic	Director economic	
					Verificarea, prin sondaj, a modului de efectuare a plăţilor		.....	Trimestrial, până pe 05 ale trimestrului următor pentru cel precedent	Directorul economic	Registrul de control	Şeful entităţii	Eşantion stratificat de 5% din numărul ordinelor de plată
...												

Tabelul 3.34 - Plan de control (exemplu)

Scanned with OKEN Scanner

3.5.4.7. Standardul 23 - *Accesul la resurse*

Standardul vizează protejarea resurselor prin restricționarea accesului la acestea. Astfel, prin asigurarea controlului asupra accesului la resurse, se previne utilizarea acestora cu altă destinație, fără aprobare sau chiar sustragerea lor. Resursele nu vizează doar bani ci și informații sau materiale.

Menționăm că standardul are un dublu rol: primul este să determine restrângerea accesului la resurse în cadrul entității doar pentru cei autorizați, iar al doilea vizează asigurarea resurselor necesare celor în drept, în scopul îndeplinirii atribuțiilor.

Prevederile Standardului 23 – *Accesul la resurse* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

23.1. Descrierea standardului Managerul stabileşte, prin emiterea de documente de autorizare, persoanele care au acces la resursele materiale, financiare şi informaționale ale entității publice şi numeşte persoanele responsabile pentru protejarea şi folosirea corectă a acestor resurse.
23.2. Cerințe generale – Restrângerea accesului la resurse reduce riscul utilizării inadecvate a acestora; – Severitatea restricției depinde de vulnerabilitatea tipului de resursă şi de riscul pierderilor potențiale, care trebuie apreciate periodic. La determinarea vulnerabilității bunurilor şi valorilor se au în vedere costul, riscul potențial de pierdere sau utilizare inadecvată; – Între resurse şi sumele înregistrate în evidențe se fac comparații periodice (inventare). Vulnerabilitatea bunurilor şi valorilor determină frecvența acestor verificări.
23.3. Referințe principale – Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările şi completările ulterioare; – Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare; – Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1718/2011 pentru aprobarea Precizărilor privind întocmirea şi actualizarea inventarului centralizat al bunurilor din domeniul public al statului; – Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii; – Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 146/2002 privind formarea şi utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului, republicată, cu modificările şi completările ulterioare; – Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia, cu modificările şi completările ulterioare;

Scanned with OKEN Scanner

– Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 137/2007;

– Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.661 bis/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de încasare și utilizare a fondurilor bănești primite sub forma donațiilor și sponsorizărilor de către instituțiile publice;

– Legile bugetare anuale;

– Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 841/1995 privind procedurile de transmitere fără plată și de valorificare a bunurilor aparținând instituțiilor publice, cu modificările ulterioare;

– Legea nr. 22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor, cu modificările și completările ulterioare;

– Decretul nr. 209/1976 pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casă;

– Legea nr. 182/2002 privind protecția informațiilor clasificate, cu modificările și completările ulterioare;

– Hotărârea Guvernului nr. 781/2002 privind protecția informațiilor secrete de serviciu;

– Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.235/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 146/2002 privind formarea și utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului, aprobată cu modificări prin Legea nr. 201/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Tabelul 3.35 - Prevederile Standardului 23 – *Accesul la resurse* din *Codul controlului intern/managerial*

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 23 – *Accesul la resurse*, sunt:

1) Stabilirea resurselor necesare îndeplinirii activităților de către cei în drept. În acest sens, pot fi elaborate norme de consum (de exemplu, norme de consum pentru birotică), praguri valorice aferente diferitelor activități, în funcție de specificul entității etc.;

2) Emiterea, de către conducerea entității, a actelor administrative necesare prin care să se reglementeze accesul salariaților din compartiment la resursele materiale, financiare și informaționale necesare îndeplinirii sarcinilor și responsabilităților. Accesul la resurse reglementat prin aceste acte trebuie să aibă în vedere stabilirea unor praguri pe niveluri ierarhice sau de decizie;

3) Efectuarea periodică de verificări privind respectarea actelor care reglementează accesul la resurse. Astfel, în cadrul verificărilor efectuate de

Scanned with OKEN Scanner

conducerea entității și auditul intern se va analiza respectarea normelor de acces aprobate de management.

3.5.5. Auditarea și evaluarea

Acest element cheie se referă la modul în care se realizează monitorizarea funcționării sistemului de control intern/managerial.

Auditarea *și evaluarea* grupează Standardul 24 - *Verificarea și evaluarea controlului*, precum și Standardul 25 - *Auditul intern*.

3.5.5.1. Standardul 24 - *Verificarea și evaluarea controlului*

Standardul vizează evaluarea de către conducerea entității a sistemului de control intern/managerial cel puțin anual (autoevaluare). Această evaluare stă la baza întocmirii raportului anual al conducerii entității cu privire la sistemul de control intern/managerial. În acest sens, conducerea entității poate efectua monitorizări continue și evaluări periodice. În urma acestor evaluări sunt identificate slăbiciunile sistemului de control intern/managerial și stabilite măsuri de remediere.

Prevederile Standardului 24 – *Verificarea și evaluarea controlului* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

24.1. Descrierea standardului Entitatea publică instituie o funcție de evaluare a controlului intern/managerial și elaborează politici, planuri și programe de derulare a acestor acțiuni.
24.2. Cerințe generale – Managerul trebuie să asigure verificarea și evaluarea în mod continuu a funcționării sistemului de control intern/managerial și a elementelor sale. Disfuncționalitățile sau alte probleme identificate trebuie rezolvate operativ, prin măsuri corective; – Verificarea operațiunilor garantează contribuția controalelor interne la realizarea obiectivelor; – Evaluarea eficacității controlului se poate referi, în funcție de cerințe specifice și/sau conjuncturale, fie la ansamblul obiectivelor entității publice, fie la unele dintre acestea, opțiune care revine managerului; – Managerul stabilește modul de realizare a evaluării eficacității controlului.
24.3. Referințe principale – Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată; – Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare; – Actul normativ de organizare și funcționare a entității publice; – Regulamentul de organizare și funcționare a entității publice.

Tabelul 3.36 - Prevederile Standardului 24 – *Verificarea și evaluarea controlului* din *Codul controlului intern/managerial*

Scanned with OKEN Scanner

Principalele acțiuni pentru implementarea Standardului 24 – *Verificarea și evaluarea controlului*, sunt:

1) Elaborarea, de către conducătorul entității, a unei proceduri de evaluare a sistemului de control intern/managerial. Această procedură stabilește responsabilitățile pentru efectuarea evaluărilor privind eficacitatea controlului intern/managerial;

2) Actualizarea fișelor posturilor cu atribuții și sarcini referitoare la verificarea și evaluarea controlului;

3) Realizarea, cel puțin anual, de către conducătorul entității, a operațiunii de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial. Această autoevaluare are la bază procedura descrisă în *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005* și trebuie să aibă la bază date și informații reale și oportune. În cazul în care sunt constatate deficiențe ale sistemului de control intern/managerial sunt stabilite măsuri de remediere;

4) Raportarea pe cale ierarhică a deficiențelor privind controlul intern/managerial. În acest sens, trebuie să se evite reticența și să se încurajeze raportarea deficiențelor și dificultăților în activitatea desfășurată, precum și a măsurilor întreprinse de remediere, punându-se accent pe corectarea acestora. Menționăm că pentru orice deficiență identificată trebuie stabilită cauza apariției acesteia, respectiv elementul de control intern necesar a fi implementat sau care nu a funcționat. Aferent acestor elemente vor fi stabilite măsuri de remediere, prin elaborarea unor planuri de acțiune;

5) Implementarea măsurilor de remediere a deficiențelor constatate cu privire la sistemul de control intern/managerial. Se va urmări implementarea planurilor de acțiune, precum și prevenirea apariției ulterioare a disfuncțiilor/deficiențelor semnalate.

3.5.5.2. Standardul 25 - *Auditul intern*

Implementarea acestui standard este deosebit de importantă în asigurarea eficacității sistemului de control intern/managerial întrucât auditul intern asigură evaluarea independentă a acestui sistem.

Prin urmare, arhitectura controlului are la bază două elemente absolut necesare: implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern/managerial și stabilirea unei structuri de audit intern care să asigure o evaluare independentă.

Auditul intern și controlul intern/managerial sunt complementare în cadrul entității, existența uneia condiționând și existența celeilalte, fiind într-o relație de proporționalitate. De aceea, premisa implementării unor sisteme adecvate și eficace de control managerial/intern trebuie să o reprezinte crearea și/sau asigurarea condițiilor necesare funcționării unor capacități de audit funcționale,

Scanned with OKEN Scanner

care să reprezinte adevărate instrumente pentru conducere în deținerea controlului privind activitățile organizației.

Prevederile Standardului 25 – *Auditul intern* din *Codul controlului intern/managerial* sunt prezentate în tabelul următor.

24.1. Descrierea standardului Entitatea publică înființează sau are acces la o capacitate de audit, care are în structura sa auditori competenți, a căror activitate se desfășoară, de regulă, conform unor programe bazate pe evaluarea riscului.
24.2. Cerințe generale – Auditul intern asigură evaluarea independentă și obiectivă a sistemului de control intern al entității publice; – Auditorul intern finalizează acțiunile sale prin rapoarte de audit, în care enunță punctele slabe identificate în sistem și formulează recomandări pentru eliminarea acestora; – Managerul dispune măsurile necesare, având în vedere recomandările din rapoartele de audit intern, în scopul eliminării punctelor slabe constatate de misiunile de auditare.
24.3. Referințe principale – Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările și completările ulterioare; – Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, cu modificările ulterioare; – Actul intern de aprobare a Normelor metodologice de organizare și exercitare a auditului public intern în cadrul entităților publice.

Tabelul 3.37 - Prevederile Standardului 25 – *Auditul intern* din *Codul controlului intern/managerial*

Pentru implementarea acestui standard entitatea trebuie să întreprindă foarte multe acțiuni care depășesc cu mult spațiul ce poate fi alocat în această carte. Numai descrierea acțiunilor privind implementarea acestui standard poate face obiectul unei cărți dedicate! De aceea, pe scurt, principalele acțiuni ce trebuie întreprinse pentru implementarea *Standardului 25 – Auditul intern* se referă la:

1) Asigurarea unei organizări și independențe adecvate structurii de audit. O organizare adecvată presupune ca structura de audit să fie capabilă să-și îndeplinească activitățile conform cadrului de reglementare național[82] și

[82] *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, cu modificările și completările ulterioare *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, cu modificările și completările ulterioare

Scanned with OKEN Scanner

Standardelor internaţionale de audit intern[83]. Practica în domeniul auditului intern a demonstrat că structurile de audit intern sunt mai eficace dacă sunt comasate la nivelul unei organizaţii mari (de exemplu minister), întrucât creşte gradul de independenţă, sunt asigurate mai multe competenţe necesare şi se dezvoltă experienţa auditorilor interni prin analizarea unor speţe diferite. O eroare în domeniul implementării standardului se întâlneşte atunci când sunt stabilite structuri de audit încadrate cu un singur auditor, aspect care nu este în concordanţă cu prevederile cadrului normativ şi ale standardelor internaţionale de audit intern[84].

Independenţa se referă la statutul funcţiei de audit intern în cadrul organizaţiei. Pentru realizarea independenţei auditului intern în cadrul organizaţiei trebuie avute în vedere cel puţin următoarele *elemente*:

a) poziţionarea structurii de audit intern în organigramă;
b) nivelul de raportare;
c) sfera activităţilor;
d) neimplicarea în funcţii executive;
e) asigurarea de resurse suficiente.

a) Poziţionarea structurii de audit intern în organigramă. Cu cât structura de audit intern este poziţionată la un nivel mai înalt în organizaţie cu atât independenţa, necesară abordării misiunilor de audit, este mai mare. De aceea, se impune prin lege[85] ca structura de audit să se afle în subordinea directă a conducătorului organizaţiei;

b) Nivelul de raportare. Cu cât nivelul de raportare este mai înalt în organizaţie, cu atât independenţa este mai mare. De aceea, se impune prin lege[86] ca şeful compartimentului de audit să raporteze rezultatele activităţii de audit intern direct conducătorului entităţii publice. Acest fapt este deosebit de important pentru că se asigură raportarea nivelului ierarhic adecvat pentru implementarea recomandărilor;

c) Sfera activităţilor. Independenţa este asigurată dacă auditorii nu întâmpină limitări în determinarea sferei sale de cuprindere a actului de audit intern, în modul de desfăşurare a activităţii şi în comunicarea rezultatelor. Cu alte cuvinte, auditorii au toată independenţa necesară în a stabili, pe baza

---

Ministerul Finanţelor Publice - *Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România, 2005*

[83] denumirea consacrată fiind *Standardele pentru Practica Profesională a Auditului Intern* emise de Institutul Auditorilor Interni din S.U.A., recunoscute şi aplicate la nivel internaţional

[84] denumirea acestora standarde este: Standardele Internaţionale pentru Practica Profesională a Auditului Intern

[85] art. 12 din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, republicată

[86] art. 19 din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, republicată

Scanned with OKEN Scanner

analizei riscurilor, ce vor verifica, fără a li se putea îngrădi accesul, fapt statuat prin pct. 5.2.1. din *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern,* aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003* cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează că *„activitatea de audit public intern nu trebuie să fie supusă ingerințelor externe începând de la stabilirea obiectivelor auditabile, realizarea efectivă a lucrărilor și până la comunicarea rezultatelor acesteia"*;

d) Neimplicarea în funcții executive. Independența se asigură dacă auditorii nu analizează activități pe care le-au desfășurat sau în care au fost implicați; cu alte cuvinte, nu se acceptă ca o persoană să desfășoare anumite activități și apoi să și le auditeze. De aceea, auditorii nu trebuie să îndeplinească funcții executive în cadrul organizației auditate. De exemplu, nu poate fi auditor intern cel care este contabil-șef la o entitate publică. De altfel, acest aspect este specificat clar la art. 22 alin. (3) din Legea 672/2002, potrivit căruia, *„auditorii interni nu trebuie implicați în vreun fel în îndeplinirea activităților pe care în mod potențial le pot audita și nici în elaborarea și implementarea sistemelor de control intern al entităților publice"*.

Totuși se pune întrebarea: este bine ca auditorii să participe la anumite activități? De exemplu, este bine ca auditorii interni să participe la activitățile privind elaborarea sistemului de control intern din organizație? Răspunsul este afirmativ, dar cu anumite condiții. În primul rând aceștia pot avea calitatea de *observatori*, necesară în cazul auditării sistemului de control care se elaborează. Auditorii nu pot evalua un sistem de control intern dacă nu-l cunosc foarte bine, iar faza de elaborare a acestuia reprezintă cea mai bună ocazie în acest sens. De asemenea, se poate apela la auditori pentru elaborarea sistemului de control în calitate de consultanți sau consilieri. Se presupune că auditorii interni sunt specialiști în control intern și nu ar fi productiv dacă, participând la elaborarea sistemului de control intern nu ar sesiza aspectele deficitare încă din această fază sau nu ar oferi asistența necesară în cazul întâmpinării unor dificultăți. Calitatea de observator a auditorilor interni în anumite activități poate asigura o bună cunoaștere a acestor activități, aspect esențial în exercitarea actului de audit, întrucât nu se poate audita o activitate fără a fi cunoscută.

e) Asigurarea de resurse suficiente. Independența în desfășurarea activităților de audit intern poate fi afectată dacă nu sunt asigurate resursele necesare. De exemplu, este probabil să nu se poată realiza un act de audit independent la compartimentul contabil, dacă e posibil să fie afectat nivelul salarizării auditorilor. În acest sens, se recomandă ca nivelul de salarizare al auditorilor să fie cel puțin similar celorlalte niveluri din organizație, pentru ca în structura de audit să acceadă persoane cu experiență și competente;

Scanned with OKEN Scanner

2) Sprijinirea de către conducătorul entității a structurii de audit intern în cadrul organizației. O problemă privind implementarea acestui standard se referă la faptul că, uneori, conducerea entității nu cunoaşte rolul auditului intern sau nu îl sprijină în organizație. Astfel, dacă structura de audit nu se bucură de sprijinul direct şi deplin al conducătorului entității, standardul acesta este *de facto* neimplementat;

3) Dimensionarea structurii organizatorice în raport cu mărimea şi complexitatea entității. Trebuie menționat faptul că încadrarea unui auditor în cadrul unei entități cu peste 1000 de angajați şi care derulează operațiuni complexe, determină aprecierea acestui standard ca fiind neimplementat. De multe ori, structurile de audit intern sunt organizate în mod formal din 1-2 auditori, doar pentru că reprezintă o cerință imperativă a legii. Menționăm buna practică în domeniu, care are la bază centralizarea structurilor de audit la nivelul entităților publice mari (ministere), fapt care asigură realizarea unor structuri de audit intern funcționale şi care dețin mai multe competențe în diferite domenii (resurse umane, financiar-contabil, tehnologia informației etc.);

4) Asigurarea competențelor necesare auditorilor interni. Auditul intern se exercită asupra tuturor activităților dintr-o entitate. De aceea, pe lângă calitățile morale deosebite, un auditor intern trebuie să fie un foarte bun profesionist şi să dețină competențe în mai multe domenii/discipline. Acest aspect nu se poate realiza decât prin asigurarea unui nivel de salarizare superior compartimentelor care desfăşoară activitățile supuse auditului, astfel încât această profesie să devine atractivă pentru persoanele bine pregătite din punct de vedere profesional. Totodată, auditorii intern parcurg un program complex de pregătire pentru menținerea competențelor dobândite sau pentru dezvoltarea altora noi. O bună practică internațională în acest domeniu o reprezintă efectuarea de către fiecare persoană care urmează să ocupe o funcție de conducere într-o entitate a unui stagiu de 1-2 ani la structura de audit. Acest fapt asigură avantaje deosebite cu privire la cunoaşterea activităților entității în ansamblu şi orientarea persoanei spre îmbunătățirea operațiunilor instituției, precum şi creşterea performanțelor obținute;

5) Furnizarea de asigurări şi consiliere conducătorului entității prin efectuarea de misiuni de audit în baza unei planificări bazate pe riscuri. În acest sens, se elaborează un plan de audit pe baza analizei riscurilor, care să asigure orientarea resurselor limitate de audit către zonele cele mai riscante din organizație. Este recomandată elaborarea unei scări de evaluare pe mai multe niveluri, pe baza căreia, în urma misiunii de audit, conducătorul entității să primească evaluări ale fiecărei structuri auditate;

Scanned with OKEN Scanner

6) Dispunerea de către managementul entității a măsurilor necesare de remediere pe baza recomandărilor auditorilor. Reprezintă un element important pentru funcționarea mecanismului auditului în organizație. Dacă conducătorul entității acordă importanța cuvenită implementării recomandărilor auditorilor, controlul intern/managerial se va îmbunătăți, la fel și capacitatea organizației de realizare a obiectivelor.

Principalele deficiențe și erori posibile în implementarea standardului se referă la următoarele aspecte:

– stabilirea de formă a unei structuri de audit intern în cadrul organizației;

– conducătorul entității nu acordă importanța cuvenită auditului intern în organizație. Această importanță se reflectă în nesprijinirea auditului în raport cu alte structuri din organizație, neimplementarea/ignorarea recomandărilor auditului, asigurarea unui nivel de salarizare redus în raport cu alte posturi similare, desconsiderarea auditului etc.;

– planificarea misiunilor nu este bazată pe analiza riscurilor;

– rapoartele de audit intern nu aduc plusvaloare (nu îmbunătățesc activitățile organizației) etc.

Gradul în care standardul este aplicat/implementat în entitate poate fi apreciat prin intermediul următorilor *indicatori*:

– procentul recomandărilor avizate/acceptate de conducătorul entității;

– gradul de implementare a recomandărilor;

– procentul constatărilor/recomandărilor care se repetă;

– valoarea economiilor realizate etc.

Precizare:

Acțiunile prezentate pentru implementarea celor 25 de standarde sunt minimale, fiind descrise foarte succint. De aceea, fiecare entitate, în funcție de cadrul normativ specific aplicabil standardelor în cauză, își dezvoltă etapele proprii de implementare, pe care le prevede în programele de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial, elaborate anual.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4
REALIZAREA AUTOEVALUĂRII SISTEMULUI DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL

4.1. Sinteza Capitolului 4 - Realizarea autoevaluării sistemului de control intern/managerial

- modificările aduse cadrului normativ privind controlul au statuat clar responsabilitatea Ministerului Finanțelor Publice în stabilirea politicii în domeniul controlului intern/managerial, precum şi în coordonarea şi verificarea implementării acestuia. În concluzie, orice reglementare care priveşte controlul unei entități, emisă de orice minister sau altă organizație, trebuie să aibă la bază cadrul normativ actual, respectiv *Ordonanța Guvernului României nr. 119/1999* şi *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005*;
- sistemul de control intern/managerial presupune o evoluție continuă, în funcție de obiectivele entității, fiind caracterizat prin 2 etape: implementare şi dezvoltare;
- instituirea obligației emiterii de către conducătorul fiecărei entități publice a unui raport anual asupra sistemului de control intern/managerial reprezintă un element de bună guvernanță corporativă, asigurând bazele responsabilității manageriale în sectorul public;
- raportul anual menționat reprezintă o declarație a conducătorului entității bazată *pe probe* ce rezultă din autoevaluarea proprie a entității, activități de control, audit intern şi extern;
- a fost stabilită o scară de evaluare a controlului intern/managerial prin care se pot compara rezultatele a două entități diferite în acest domeniu (al atingerii obiectivelor în condiții de eficiență, economicitate şi legalitate);
- abordarea implementării standardelor la nivelul entității este una predominant cantitativă şi nu calitativă, întrucât se apreciază conformitatea la numărul de compartimente. Dacă un compartiment important, care vizează misiunea entității nu are implementat standardul, iar celelalte care au rol de asigurare a unor funcții suport au implementat standardul, se obține o apreciere pozitivă dar cu riscuri pentru îndeplinirea misiunii entității;

Scanned with OKEN Scanner

- trebuie menționat aspectul deosebit de pozitiv al situației sintetice a rezultatelor autoevaluării, care asigură difuzarea sistemului de control intern/managerial în întreaga organizație, evitându-se ca acesta să fie atributul izolat al unei persoane sau compartiment specializat;
- elaborarea raportului asupra sistemului de control intern/managerial crește importanța acordată acestui sistem în cadrul sectorului public, prin realizarea corelației directe între entitate și conducătorul acesteia, reprezentând o formă de bună practică uzuală în asumarea responsabilității manageriale.
- raportul menționat specifică clar importanța managementului riscurilor, accentuează și consacră rolul auditului intern în evaluarea sistemului de control intern/managerial.

4.2. Evaluarea stadiului de dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial[87] înainte de modificările din perioada 2010-2011 ale cadrului normativ specific în acest domeniu

Pentru a înțelege **impactul deosebit** al modificărilor[88] cadrului normativ care reglementează controlul intern/managerial, prezentăm **o evaluare a stadiului de dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial, înainte de apariția acestor modificări.**

Primul aspect se referă la modul în care era perceput controlul intern/managerial. În acest sens, s-a constatat existența unor cazuri în care **managementul și angajații nu percepeau importanța controlului intern/managerial, considerându-l o sarcină pur birocratică,** situație pe care o mai putem numi și **"desconsiderarea controlului intern".**

Dintre principalele **cauze** care au determinat această situație, menționăm:

– *nu s-a realizat o pregătire adecvată a personalului (mai ales a managementului superior din entitățile publice) în domeniul controlului intern/managerial.* Deși, acțiunile de pregătire profesională erau menționate în *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005* încă de la apariție, precizându-se evidențierea distinctă a acestora pentru persoanele cu funcții de conducere, respectiv pentru cele cu funcții de execuție, totuși, pregătirea

---

[87] această evaluare reprezintă strict opinia autorilor

[88] *Legea nr. 234/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului României nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv* și *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial*

Scanned with OKEN Scanner

profesională s-a realizat, în principal, cu personalul având atribuții în domeniul financiar-contabil, al controlului intern/managerial și auditului (intern și extern).

S-a constatat și absența unor cursuri teoretice sau cu aplicabilitate practică care să fie adresate managementului superior în acest domeniu, principalele ședințe de instruire în domeniul controlului intern/managerial fiind ținute inițial de lectori (instructori) străini, cu barierele de rigoare legate de traducere;

– *auditul intern a apărut și s-a dezvoltat înaintea controlului intern/managerial*. Astfel, deși controlul intern/managerial și auditul intern au avut inițial la bază același act normativ (*Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*), totuși, toate referirile la controlul intern/managerial erau concentrate în doar 3 articole care descriau lapidar obiectivele generale ale controlului intern/managerial, obligațiile conducătorului instituției publice în acest domeniu, cerințele generale și specifice ale controlului intern/managerial.

În ceea ce privește aplicarea în practică, orice persoană care ar fi încercat acest lucru ar fi întâmpinat dificultăți întrucât nu exista decât un ghid în acest sens. Spre deosebire de această situație, auditul intern, a cărui misiune de bază o reprezintă evaluarea controlului intern, a dezvoltat un cadru normativ destul de cuprinzător pentru aplicare (*Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, republicată și *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, cu modificările și completările ulterioare).

Cu toate acestea, la acel moment, principala dificultate a auditorilor interni era de a identifica un referențial față de care să facă evaluarea controlului intern/managerial și să formuleze recomandări. În plus, inexistența acestui referențial a determinat orientarea auditului intern pe identificarea și corectarea disfuncțiilor în sine și nu pe evaluarea controalelor interne implementate, întrucât managerii nu acordau întotdeauna atenția necesară sistemului de control intern/managerial.

Apariția standardelor de control intern/managerial determină orientarea auditului pe evaluarea acestui domeniu prin apelul la standarde, dar lipsa unei sancțiuni și faptul că acest control intern/managerial nu făcea obiectul unei raportări riguroase a determinat, poate, dezvoltarea inegală a acestuia;

– *slaba dezvoltare a auditului performanței ca tip de misiune executată de auditorii interni ce vizează evaluarea și îmbunătățirea performanțelor* entității. Legislația[89] în vigoare privind auditul public intern definește trei tipuri de misiuni, respectiv *auditul de regularitate*, *auditul de sistem* și *auditul performanței*.

---

[89] Art. 14 din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, republicată

Scanned with OKEN Scanner

Pe scurt, menționăm că *auditul de regularitate* evaluează conformitatea activităților entității cu cadrul normativ aplicabil, *auditul performanței* evaluează economicitatea, eficiența și eficacitatea cu care o entitate își desfășoară activitățile, iar *auditul de sistem* reprezintă o combinație între cele două tipuri de misiuni anterioare, aplicată la nivel sistemic (pentru mai multe entități din cadrul unei organizații).

În multe țări dezvoltate, auditul performanței reprezintă o bună parte din misiunile executate de auditorii interni. În țara noastră, deși se fac pași importanți pentru executarea acestui tip de audit, totuși, apreciem că încă se află în stadiul de pionierat;

– *până la apariția crizei financiare, în sectorul public nu s-a pus accent pe monitorizarea performanțelor* (celor 3 "E" – economicitate, eficiență, eficacitate). Deși în sectorul public legislația în vigoare conține prevederi explicite[90] sau implicite[91] privind monitorizarea performanțelor entităților, cu toate acestea centrul de greutate a căzut pe execuția bugetară de 100% (pe cheltuire) și mai puțin pe rezultate/performanțe (pe realizări și impact). De multe ori, planificarea resurselor unei entități se făcea în funcție de nivelul cheltuielilor din exercițiul financiar anterior.

---

[90] Standardul 10 din *Codul controlului intern/managerial*, aprobat prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005*, cu modificările și completările ulterioare.
Art. 56 alin.(2) din *Legea privind finanțele publice nr. 500/2002*, cu modificările și completările ulterioare în care se prevede că *„ordonatorii principali de credite au obligația să întocmească și să anexeze la situațiile financiare anuale rapoarte anuale de performanță, în care să se prezinte, pe fiecare program, obiectivele, rezultatele preconizate și cele obținute, indicatorii și costurile asociate, precum și situații privind angajamentele legale"*.
Art. 28 „Elaborarea bugetelor" din același act normativ, care menționează că, la elaborarea proiectelor legilor bugetare anuale și ale bugetelor, se iau în considerare și programele *„întocmite de către ordonatorii principali de credite în scopul finanțării unor acțiuni sau ansamblu de acțiuni, cărora le sunt asociate obiective precise și indicatori de rezultate și de eficiență; programele sunt însoțite de estimarea anuală a performanțelor fiecărui program, care trebuie să precizeze: acțiunile, costurile asociate, obiectivele urmărite, rezultatele obținute și estimate pentru anii următori, măsurate prin indicatori precișI, a căror alegere este justificată;"*.

[91] Prevederile pct. 1 „Angajarea cheltuielilor" din Anexa la *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și rapoartarea angajamentelor bugetare și legale*, care stipulează că, *„înainte de a angaja și utiliza creditele bugetare, respectiv înainte de a lua orice măsură care ar produce o cheltuială, ordonatorii de credite trebuie să se asigure că măsura luată respectă principiile unei bune gestiuni financiare, ale unui management financiar sănătos, în special ale economiei și eficienței cheltuielilor"*.

Scanned with OKEN Scanner

În acea perioadă, conducerea entităților dispunea de fondurile financiare solicitate, singura restricție reprezentând-o realizarea unei execuții bugetare de 100 %. În acest sens, fiecare entitate căuta în primul rând să consume creditele alocate până la sfârșitul exercițiului financiar, întrucât, în caz contrar, entitatea le pierdea, fiind afectat și nivelul resurselor financiare alocate în exercițiul financiar următor. De aceea, în unele entități, de multe ori aspectele privind monitorizarea performanțelor erau estompate de eforturile realizării și raportării unei execuții financiare de 100 %. În unele cazuri, erau diferențe de abordare între auditorii interni – care urmăreau performanțele entității (economicitate, eficiență, eficacitate) – și managementul entității – care era focusat pe execuția bugetară de 100%. Ca urmare a apariției crizei, s-a redus drastic nivelul resurselor financiare alocat entităților, astfel încât conducerea acestora a început să caute metode de realizare a unor economii, respectiv de monitorizare a performanțelor entității, sistemele de control intern/managerial venind în sprijinul lor;

– *dificultatea stabilirii unor criterii/standarde pentru aprecierea performanțelor în realizarea obiectivelor entităților publice.* Pentru entitățile din sectorul privat, aprecierea performanțelor obținute se poate aprecia prin analizarea ratei profitului sau masei profitului, putându-se realiza comparații între firme din sectoare diferite de activitate. Astfel, o entitate din domeniul farmaceutic poate fi mai profitabilă decât alta din domeniul construcțiilor. În sectorul public problema este mai nuanțată, întrucât, în general, nu putem vorbi de profit. De aceea, sunt mai dificil de definit criterii/standarde pentru evaluarea performanțelor și pentru realizarea de comparații între două entități publice din același domeniu.

Principalele **consecințe** ale faptului că managementul și angajații unei entități nu percepeau importanța controlului intern/managerial, considerându-l o sarcină pur birocratică, sunt următoarele:

– *sistemele de control intern sunt insuficient dezvoltate și nu sunt "coerente", bazându-se pe controale impuse prin lege și pe cele "istorice".* În acest sens, deși entitățile dețin sisteme de control intern/managerial, implementarea și dezvoltarea acestora nu au avut la bază analizele riscurilor asociate obiectivelor stabilite ci acestea reprezintă o sumă brută de verificări/inspecții, fie stabilite prin acte normative și regulamente, fie „moștenite" din vechime;

– *riscul semnificativ ca managementul entității să nu sesizeze în timp util abateri de la obiectivele stabilite.* Așa cum s-a menționat, controlul intern/managerial reprezintă un instrument util conducerii pentru monitorizarea progreselor înregistrate în îndeplinirea obiectivelor.

Scanned with OKEN Scanner

Al doilea aspect se referă la conformitatea sistemelor de control intern din entități cu standardele de control intern/managerial. În acest sens, s-a constatat faptul că existau unele entități în care **nu se asigura conformitatea sistemului de control intern cu standardele de control intern/managerial.** Această neconformitate se manifesta în special prin neimplementarea totală sau parțială în entitate a unor standarde importante în asigurarea funcționării controlului intern, cum ar fi de exemplu: Standardul 7 – *Obiective*; Standardul 10 – *Monitorizarea performanțelor*; Standardul 11 – *Managementul riscului*, Standardul 25 – *Auditul intern* etc.

Dintre principalele **cauze** care au determinat această situație, menționăm:

– *lipsesc ghidurile practice de implementare a fiecărui standard.* Enunțurile din standardele de control intern/managerial au fost formulate cât mai general, tocmai pentru a putea fi aplicate de toate entitățile, indiferent de deosebirile dintre acestea. În același timp, enunțuri generale au favorizat apariția unor controverse, confuzii și neînțelegeri privind aplicarea în practică, în funcție de modul în care erau percepute de personalul de specialitate din entități. Menționăm în acest sens cazul Standardului 4 – *Funcții sensibile*, care a determinat dezbateri privind modul în care o funcție poate fi considerată sensibilă în contextul în care legislația actuală privind domeniul muncii nu conține prevederi referitoare la elaborarea și aplicarea unei politici de rotație a salariaților care ocupă astfel de funcții. De aceea, considerăm că pentru implementarea standardelor se impunea elaborarea unor ghiduri practice de implementare, care să conțină definirea termenilor utilizați, bunele practici, acțiuni pentru implementare, exemple etc. Cu excepția Standardului 11 – *Managementul riscului*, pentru care a fost elaborată o metodologie de implementare, pentru toate celelalte standarde nu au existat ghiduri practice de implementare;

– *nu exista un document formal în care să se raporteze stadiul sistemului de control intern/managerial și alinierea acestuia la prevederile standardelor de control intern/managerial.* Astfel, conform prevederilor art. 4 din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial* (înainte de modificarea și completarea prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011*), progresele înregistrate în dezvoltarea sistemelor de control managerial, precum și situațiile deosebite observate în acțiunile de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică cu privire la aceste sisteme făceau obiectul unor informări trimestriale. Însă, așa cum se poate observa, acest articol prevedea doar raportarea progreselor și a situațiilor deosebite (cu

Scanned with OKEN Scanner

alte cuvinte a excepțiilor) și nu a stadiului sistemului de control intern/managerial și gradul de conformitate al acestuia cu standardele;

– *nu se verifica gradul de implementare a standardelor de control intern decât de structurile de audit (intern și extern)*. Întrucât nu exista un document formal prin care să se solicite raportarea conformității cu standardele, atât în cadrul entității în cauză cât și la entitățile superioare acesteia, în unele cazuri nu se acorda atenția necesară acestor aspecte. În general, structurile de audit verificau gradul de implementare a standardelor de control intern în cadrul entităților, dar rezultatele acestor verificări se consemnau doar în raportul de audit;

– *nu exista o scară de evaluare a controlului intern general acceptată, care să permită comparații între entități*. Cum enunțurile din standardele de control intern au fost formulate cât mai general pentru a putea fi aplicate de toate entitățile, se impunea existența unei scări de evaluare care să permită comparații între entități cu privire la implementarea standardelor. Realizarea unei astfel de comparații va conduce la un grad de implementare mai bun al codului controlului intern;

– *deosebiri între standarde față de modelul COSO I, accentuate prin modelul COSO ERM*. Deși standardele de control intern/managerial au la bază și modelul COSO I, cu toate acestea există unele deosebiri, legate în principal de modul de grupare a standardelor pe elementele-cheie ale cadrului de control. Astfel, o persoană care cunoaște prevederile cadrului COSO I ar putea întâmpina dificultăți în implementarea unor standarde de control intern/managerial. În plus, cadrul COSO ERM și elementele de bună practică privind abordarea integrată a riscurilor în cadrul entității nu au fost incluse în standardele de control intern/managerial;

– *unele standarde nu au suport în cultura managerială și organizațională românească*. Exemple în acest sens sunt Standardul 15 – *Ipoteze, reevaluări*, cu privire la fixarea de ipoteze în formularea obiectivelor și Standardul 4 – *Funcții sensibile*, referitor la rotația salariaților care ocupă funcții sensibile.

Prin urmare, principala consecință o reprezintă faptul că sistemul de control intern/managerial nu își atinge scopul, în condițiile în care, așa cum s-a subliniat, acest sistem implică costuri și vizează sprijin pentru îndeplinirea obiectivelor entității.

Al treilea aspect se referă la funcționalitatea sistemelor de control intern/managerial. În această privință s-a constatat **un formalism al sistemelor de control intern, în sensul că acestea se reflectau în documente (organizare, proceduri) dar nu funcționau sau nu erau aplicate în practică.**

Scanned with OKEN Scanner

Se punea accent pe o procedurizare excesivă în detrimentul managementului riscului şi monitorizării performanţelor.

Dintre principalele **cauze** care au determinat această situaţie, menţionăm:

– *controlul intern/managerial este văzut ca o sarcină alături de altele, prin care se întocmesc tot felul de documente (în special proceduri) fără a fi însă aplicate de către angajaţi.* Se poate vorbi astfel de situaţia în care nu s-a înţeles necesitatea controlului intern/managerial de către personalul entităţii, fiind necesare acţiuni de pregătire profesională în acest domeniu. Cauza se mai poate manifesta şi pe fondul unui grad scăzut de încadrare cu personal, fapt ce determină o aglomerare cu sarcini a angajaţilor;

– *manifestarea unei atitudini defetiste faţă de controlul intern.* Această atitudine poate fi întâlnită la unele persoane familiarizate cu controlul financiar de gestiune sau care nu au înţeles cum funcţionează controlul intern/managerial şi îl privesc ca „o chestie filozofică", „la modă", „ca un moft" sau cu neîncredere. Astfel de persoane, fără a încerca să implementeze standardele, consideră că vechiul control financiar de gestiune era mai bun şi că acest control intern/managerial nu va funcţiona;

– *controlul intern era văzut ca o sumă de proceduri.* Se consideră că sistemul de control intern/managerial este cu atât mai bun cu cât sunt elaborate mai multe proceduri. În unele cazuri se elaborau sute sau chiar mii de proceduri, care au implicat costuri şi timp, ce au fost arhivate, fără a fi aplicate însă în practică. În consecinţă, fără a nega sau subestima importanţa procedurilor, considerăm că reprezintă o eroare afirmaţia că un control bun implică cât mai multe proceduri;

– *existenţa unei abordări a managementului caracterizată prin „naivitate faţă de risc".*

În literatura de specialitate[92] sunt definite 5 faze privind maturitatea gestionării riscurilor în cadrul unei organizaţii. Pornind de la cea de bază până la cea mai avansată, acestea sunt următoarele:

– Naivitate faţă de risc;
– Conştientizarea riscului;
– Definirea riscului;
– Gestionarea riscului;
– Activarea riscului.

În tabelul nr. 4.1 sunt prezentate caracteristicile celor 5 faze privind maturitatea gestionării riscurilor în cadrul unei organizaţii. Astfel, există entităţii

---

[92] The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland, An approach to implementing Risk Based Internal Auditing

Scanned with OKEN Scanner

în care procesul de management al riscului se află încă în cristalizare, ca urmare a neconştientizării avantajelor acestuia în actul de conducere.

În plus, Standardul 11 – *Managementul riscului* are aceeaşi importanţă ca celelalte 24 de standarde în cadrul *Codului controlului intern/managerial*, când de fapt, fără implementarea lui nu poate exista un sistem de control intern/managerial adecvat, întrucât controlul intern reprezintă în fapt răspunsul la risc.

Caracteristici	Fazele maturităţii gestionării riscurilor				
	Naivitate faţă de risc	Conştientizarea riscului	Definirea riscului	Gestionarea riscului	Activarea riscului
Managementul a fost pregătit în privinţa MR[93] şi înţelege responsabilităţile sale	Nu	Limitat	Da	Da	Da
Este definit un sistem de stabilire a nivelului riscurilor	Nu	Nu	Da	Da	Da
Apetitul la risc a fost definit	Nu	Nu	Da	Da	Da
Au fost identificate procesele din organizaţie pentru identificarea riscurilor	Nu	Nu	Da Nu în toată organizaţia	Da	Da
Toate riscurile au fost centralizate	Nu	Nu	Da	Da	Da
Au fost stabilite răspunsuri la risc	Nu	Limitat	Da Nu în toată organizaţia	Da	Da
Managementul monitorizează procesul de MR	Nu	Limitat	Da Nu în toată organizaţia	Da	Da
Responsabilitatea în MR este prevăzută în fişele posturilor	Nu	Nu	Limitat	Majoritatea	Da

[93] MR – Managementul riscurilor

Scanned with OKEN Scanner

Managerii furnizează asigurări privind eficacitatea procesului de MR	**Nu**	**Nu**	**Nu**	**Câțiva**	**Da**
Managerii sunt evaluați privind performanța în MR	**Nu**	**Nu**	**Nu**	**Câțiva**	**Da**

Tabelul nr. 4.1 – Fazele[94] maturității gestionării riscurilor

Prin urmare, ca principale consecințe ale formalismului sistemelor de control intern/managerial menționăm faptul că aceste sisteme nu își ating scopul, respectiv au o eficacitate scăzută.

Toate aceste trei situații descrise anterior reprezintă o evaluare a stadiului de dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial înainte de apariția acestor modificări normative.

4.3. Impactul modificărilor aduse cadrului normativ care reglementează controlul intern/managerial

Așa cum am menționat în capitolul 1, perioada de după 2010 poate fi considerată **etapa de necesitate absolută a controlului intern/managerial,** fiind marcată de importanța deosebită care se acordă sistemelor de control intern/managerial. Debutul acestei perioade îl reprezintă modificarea semnificativă a cadrului normativ care reglementează acest domeniu, astfel:

– *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv* a fost modificată prin *Legea nr. 234/2010*;

– *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial* a fost modificat prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011.*

Pornind de la constatările menționate la pct. 4.2 privind evaluarea stadiului de dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial înainte de apariția acestor modificări, prezentăm în continuare impactul completării cadrului normativ în acest domeniu, în special pentru creșterea importanței acordate controlului intern/managerial în entități și alinierea sistemelor de control intern/managerial la prevederile standardelor.

---

[94] Adaptare după The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland - An approach to implementing Risk Based Internal Auditing

Scanned with OKEN Scanner

Precizăm încă de la început faptul că aceste modificări reprezintă un adevărat imbold legislativ pentru dezvoltarea controlului intern/managerial în ţara noastră şi alinierea la bunele practici internaţionale.

Pentru sublinierea impactului modificărilor cadrului normativ vom prezenta în antiteză, atât pentru *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999* cât şi pentru *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005* prevederile iniţiale (înainte de ultima modificare) şi prevederile actuale (după ultima modificare).

4.3.1. Impactul modificărilor aduse Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv

Pentru a sublinia impactul modificărilor, în tabelele următoare prezentăm în coloana stângă prevederile iniţiale ale ordonanţei (înainte de modificare prin Legea nr. 234/2010), iar în coloana dreaptă este redat textul articolului, actualizat cu prevederile legii menţionate.

Prima modificare importantă se referă chiar la **scopul** *Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999.*

După cum se poate observa din tabelul următor, se modifică sintagma *control intern* în *control intern/managerial* pentru a accentua responsabilitatea managementului cu privire la acest domeniu. Astfel, conducerea fiecărei entităţi deţine responsabilitatea primară privind implementarea sistemului de control intern/managerial.

Prevederi iniţiale O.G. 119/1999	Prevederi actuale O.G. 119/1999
ART. 1 Scopul ordonanţei	ART. 1 Scopul ordonanţei
Prezenta ordonanţă reglementează controlul intern şi controlul financiar preventiv la entităţile publice şi cu privire la utilizarea fondurilor publice şi administrarea patrimoniului public.	Prezenta ordonanţă reglementează controlul intern/managerial, inclusiv controlul financiar preventiv la entităţile publice, cu privire la utilizarea fondurilor publice şi administrarea patrimoniului public cu eficienţă, eficacitate şi economicitate.

În textul iniţial al art. 1 se menţiona că ordonanţa *reglementează controlul intern şi controlul financiar preventiv la entităţile publice.* Aşa cum am menţionat în capitolul 1, prezentarea separată, în textul ordonanţei, a controlului intern şi a controlului financiar preventiv a condus la unele confuzii, anumiţi manageri sau factori de decizie din entităţi considerându-le două elemente distincte. Conform prevederii actuale, ordonanţa *reglementează controlul*

Scanned with OKEN Scanner

intern/managerial, inclusiv controlul financiar preventiv la entitățile publice. Astfel, controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv nu mai apar în cadrul ordonanței ca două elemente distincte, consfințindu-se faptul că acest control financiar preventiv reprezintă o componentă a controlul intern/managerial.

O altă modificare care vizează scopul ordonanței se referă rolul controlului intern/managerial. Textul înainte de modificare prevedea că ordonanța reglementează *„controlul intern ...la entitățile publice şi cu privire la utilizarea fondurilor publice şi administrarea patrimoniului public"*. Textul actual menționează că ordonanța *„reglementează controlul intern/managerial, ... la entitățile publice, cu privire la utilizarea fondurilor publice şi administrarea patrimoniului public cu eficiență, eficacitate şi economicitate"*. În acest mod se accentuează rolul controlului intern/managerial cu privire la monitorizarea performanțelor entității publice, în sensul că sistemul de control intern/managerial este un instrument prin care conducerea entității dă o asigurare diferiților factori interesați cu privire la atingerea obiectivelor în condițiile respectării celor 3 "E".

O modificare importantă se referă la *obligațiile conducătorului instituției publice în domeniul controlului intern; cerințele controlului intern* (art. 4 din *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*). Prin *Legea nr. 234/2010*, la acest articol au fost introduse 3 noi alineate, aşa cum rezultă din tabelul care urmează.

Prevederi inițiale ale O.G. 119/1999	**Prevederi actuale ale O.G. 119/1999**
ART. 4 Obligațiile conducătorului instituției publice în domeniul controlului intern; cerințele controlului intern	ART. 4 Obligațiile conducătorului instituției publice în domeniul controlului intern/managerial; cerințele controlului intern/managerial
	se introduc alin. (3),(4),(5)
	(3) Conducătorul entității publice elaborează anual un raport asupra sistemului de control intern/managerial, care se prezintă ca anexă la situația financiară a exercițiului bugetar încheiat. (4) Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea şi prezentarea raportului conducătorului entității publice asupra sistemului de control intern/managerial prevăzut la alin.(3) se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Scanned with OKEN Scanner

	(5) Ministerul Finanţelor Publice prezintă Guvernului, până la sfârşitul semestrului I al anului curent, pentru anul precedent un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituţiilor publice la care se exercită funcţia de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special.

Primul alineat nou - art. 4 alin.(3) - se referă la **obligaţia conducătorului fiecărei entităţi publice de a elabora un raport anual asupra sistemului de control intern/managerial, care se prezintă ca anexă la situaţia financiară a exerciţiului bugetar încheiat.** Următorul alineat - art. 4 alin.(4) - precizează că Instrucţiunile privind întocmirea, aprobarea şi prezentarea raportului conducătorului entităţii publice asupra sistemului de control intern/managerial menţionat se aprobă prin ordin al ministrului finanţelor publice. Aceste instrucţiuni au fost incluse în *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1649/2011* care a modificat *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*. Ulterior, *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005* a fost republicat în Monitorul Oficial nr. 469/05.07.2011.

Această completare - la art. 4 alin.(3) şi (4) - are ca impact creşterea importanţei acordate de conducerea entităţii controlului intern/managerial, acest raport reprezentând o obligaţie care îl responsabilizează direct. În plus, impactul este amplificat prin prezentarea acestui raport ca anexă la situaţia financiară a exerciţiului bugetar, **întrucât în acest mod controlul intern/managerial devine la fel de important pentru conducerea entităţii ca şi situaţiile financiare anuale.**

O neconcordanţă în textul art. 4 faţă de prevederea iniţială, se referă la posibilele confuzii ce pot să apară ca urmare a utilizării atât a termenului de *instituţie publică* cât şi de *entitate publică*. În acest sens, în primul paragraf al art. 4 se menţionează obligaţiile conducătorului *instituţiei publice* în domeniul controlului intern/managerial. Alineatul (3) la acest articol, introdus prin *Legea nr. 234/2010*, prevede, în mod firesc, obligativitatea fiecărei *entităţi publice* de a raporta anual cu privire la controlul intern/managerial. Acest fapt este întărit chiar la art. 1 - *Scopul ordonanţei*, în care se precizează că *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 „reglementează controlul intern/managerial, ... la entităţile publice"*.

Ultimul alineat introdus - alin.(5) - prevede că Ministerul Finanţelor Publice prezintă Guvernului, până la sfârşitul semestrului I al anului curent pentru anul precedent, un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituţiilor publice la care se exercită

Scanned with OKEN Scanner

funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special. Impactul acestei completări este semnificativ, întrucât importanța controlului intern/managerial este accentuată **prin raportarea stadiului implementării acestuia la cel mai înalt nivel de execuție din țara noastră,** respectiv la Guvernul României, pentru ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special.

O modificare importantă se referă la art. 5 *„Buna gestiune financiară"*, prezentată în tabelul de mai jos. În prevederile inițiale, textul alineatului 2 al acestui articol menționa că *Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public.*

Textul actual prevede că *Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial, precum și al gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial, precum și asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public.*

Prevederi inițiale ale O.G. 119/1999	**Prevederi actuale ale O.G. 119/1999**
ART. 5 Buna gestiune financiară	ART. 5 Buna gestiune financiară
	se modifică alin. (2) și se introduce alin. (3)
(1) Persoanele care gestionează fonduri publice sau patrimoniul public au obligația să realizeze o bună gestiune financiară prin asigurarea legalității, regularității, economicității, eficacității și eficienței în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public.	
(2) Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic, coordonează și	(2) Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial, precum și al gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea

Scanned with OKEN Scanner

supraveghează asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice şi în administrarea patrimoniului public.	sistemelor de control intern/managerial, precum şi asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice şi în administrarea patrimoniului public.
	(3) Competenţele Ministerului Finanţelor Publice prevăzute la alin. (2) sunt exercitate de către Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control, organizată ca direcţie generală şi condusă de un controlor financiar-şef şi de adjuncţii acestuia, în condiţiile prevăzute de prezenta ordonanţa.

Aşa cum s-a menţionat în analiza etapelor de dezvoltare a controlului intern/managerial (capitolul 1), faptul că standardele de control intern/managerial au fost emise prin ordin al Ministerului Finanţelor Publice a condus, în unele cazuri, la neacordarea importanţei cuvenite controlului intern/managerial, prin faptul că se considera în mod eronat sfera acestui act normativ ca fiind circumscrisă doar activităţilor şi structurilor financiar-contabile. Cu alte cuvinte, exista tendinţa de aplicare limitată a controlului intern/managerial prin asocierea acestuia doar cu domeniul financiar-contabil. Confuzia era amplificată şi de utilizarea unor termeni care nu au fost explicaţi suficient conducerii entităţilor, cum ar fi *CFPI – Controlul financiar public intern* sau *SMFC – Sistemele de management financiar şi control*, unde utilizarea cuvântului „financiar" determina, în înţelegerea unor persoane, o limitare a sferei doar la acest domeniu. În plus, existau alte ministere care emiseseră ordine şi regulamente specifice pentru reglementarea controlului. Astfel, se putea considera că ordinele şi regulamentele menţionate aveau aceeaşi putere normativă în domeniul reglementat ca ordinul emis de alt minister, respectiv Ministerul Finanţelor Publice.

În consecinţă, impactul modificării art. 5 alin.(2) este deosebit, întrucât **se statuează clar responsabilitatea Ministerului Finanţelor Publice în stabilirea politicii în domeniul controlului intern/managerial, precum şi în coordonarea şi verificarea implementării acestuia. În concluzie, orice reglementare care priveşte controlul unei entităţi emisă de orice minister sau altă organizaţie, trebuie să aibă la bază cadrul normativ actual, respectiv *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999* şi *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*.** De exemplu, un ordin emis în ministerul X privind organizarea controlului, trebuie să fie în concordanţă cu prevederile *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*.

Scanned with OKEN Scanner

Tot la art. 5 din *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999* se introduce alin. (3) care prevede că Ministerul Finanțelor Publice își exercită responsabilitățile în domeniul controlului intern/managerial prin **Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control**. Astfel, este stabilită structura responsabilă în domeniul controlului intern/managerial din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, structură care reprezintă un element de bază în cadrul controlului financiar public intern[95] (public internal financial control).

Ultima modificare la *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*, prezentată în mai jos, are în vedere sancționarea cu amendă *neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial*.

Prevederi inițiale ale O.G. 119/1999	**Prevederi actuale ale O.G. 119/1999**
ART. 27 Contravenții	ART. 27 Contravenții
	se adaugă lit. j)
Constituie contravenții și se sancționează următoarele fapte, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât să fie considerate, potrivit legii penale, infracțiuni: a) neîndeplinirea de către conducătorul entității publice a obligației de a organiza controlul financiar preventiv propriu și evidența angajamentelor, conform prevederilor art. 9 alin. (1); b) nerespectarea obligației privind stabilirea proiectelor de operațiuni supuse controlului financiar preventiv, precum și omisiunea de evidențiere a angajamentelor, conform art. 9 alin. (2) și (3); c) prezentarea spre aprobare ordonatorului de credite a proiectelor de operațiuni fără viza de control financiar preventiv; d) depășirea termenului prevăzut la art. 14 alin. (2)-(4); e) nerespectarea prevederilor art. 17 alin. (5); f) emiterea unui refuz de viză fără motivare, conform art. 20 alin. (2); g) nerespectarea prevederilor art. 21 alin. (2); h) nerespectarea prevederilor art. 21 alin. (5); i) nerespectarea prevederilor art. 21 alin. (6).	
	j) neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial, prevăzută la art. 4 alin. (3).

[95] termenul în engleză este Public Financial Internal Control (PIFC)

Scanned with OKEN Scanner

Menționăm că, anterior modificării ordonanței, nu se prevedea nicio sancțiune în cazul în care nu erau aplicate prevederile cadrului normativ de reglementare a controlului intern/managerial. În opinia autorilor, având în vedere necesitatea implementării controlului intern/managerial, prevederea unei sancțiuni este de natură să statueze clar importanța acordată acestui domeniu.

Prin completarea art. 27 „Contravenții" cu fapta menționată (neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial), se accentuează importanța controlului intern/managerial. Astfel, neelaborarea raportului în acest domeniu este la fel de gravă ca celelalte fapte privind controlul financiar preventiv, ce sunt sancționate cu amendă de la 3.000 la 5.000 lei. În prezent, fiind o faptă sancționabilă, raportarea privind controlul intern/managerial determină implicit entitatea să implementeze standardele.

Totuși, registrul de contravenții prevăzut în cadrul ordonanței pentru controlul financiar preventiv este disproporționat față de cel pentru controlul intern/managerial. Astfel, deși controlul financiar preventiv (CFP) reprezintă o categorie de control inclusă în controlul intern/managerial (CI/M), cu toate acestea 9 sancțiuni sunt prevăzute pentru CFP și doar 1 una pentru CI/M, inducându-se ideea că CFP este mai important decât CI/M.

4.3.2. Impactul modificărilor aduse *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial*

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial a fost modificat și completat prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011.*

Menționăm că ordinul a fost republicat în Monitorul Oficial nr. 469/05.07.2011, denumirea actuală fiind *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial.*

Pentru a sublinia impactul modificărilor, în tabelele următoare prezentăm în coloana stângă prevederile inițiale ale acestui ordin, înainte de emiterea *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011*, iar în coloana dreaptă este înscris textul articolului actualizat cu prevederile ordinului modificator.

Scanned with OKEN Scanner

Prima modificare importantă a vizat art. 2 din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005*, așa cum se prezintă în tabelul următor.

Principalele modificări ale art. 2 alin. (1) vizează următoarele aspecte:

– sintagma inițială *„Conducătorii entităților publice"* a fost înlocuită cu *„Conducătorul fiecărei entități publice"* pentru a pune accent pe responsabilitatea individuală a fiecărui manager al entității cu privire la controlul intern/managerial. Cu alte cuvinte, faptul că entitatea publică superioară nu implementează controlul intern/managerial nu poate fi o scuză pentru conducătorul entității subordonate;

– o altă modificare a avut în vedere particularitățile pe care trebuie să le aibă în vedere conducătorul entității pentru dispunerea măsurilor necesare privind elaborarea și/sau dezvoltarea sistemelor de control managerial. În prevederile inițiale, aceste particularități includeau:

- cadrul legal
- cadrul organizațional
- personalul
- finanțarea
- alte elemente specifice
- standardele de control intern/managerial.

Conform prevederilor actuale, aceste particularități includ doar cadrul legal de organizare și funcționare, precum și standardele. Prin urmare, considerăm că a fost eliminată posibilitatea invocării lipsei de personal și a gradului de finanțare pentru ca o entitate să nu implementeze în mod adecvat controlul intern/managerial. De asemenea, s-a realizat fără echivoc corelarea cu standardele, eliminându-se sintagma *"alte elemente specifice"*, care putea conduce la interpretări.

Prevederi inițiale ale O.M.F.P. nr. 946/2005	**Prevederi actuale ale O.M.F.P. nr. 946/2005**
ART. 2	**ART. 2**
(1) Conducătorii entităților publice vor dispune - ținând cont de particularitățile cadrului legal, organizațional, de personal, de finanțare și de alte elemente specifice, precum și de standardele prevăzute în anexa la prezentul ordin - măsurile necesare pentru elaborarea și/sau dezvoltarea sistemelor de control managerial ale fiecărei organizații, inclusiv a procedurilor, formalizate pe activități.	(1) Conducătorul fiecărei entități publice dispune, ținând cont de particularitățile cadrului legal de organizare și funcționare, precum și de standardele prevăzute în anexa nr. 1, măsurile necesare pentru elaborarea și/sau dezvoltarea sistemului de control intern/managerial, inclusiv a procedurilor formalizate pe activități.

Scanned with OKEN Scanner

(2) Obiectivele, acţiunile, responsabilităţile, termenele, precum şi alte componente ale măsurilor respective vor fi cuprinse în programe de dezvoltare a sistemelor de control managerial, elaborate la nivelul fiecărei entităţi publice.	(2) Obiectivele, acţiunile, responsabilităţile, termenele, precum şi alte componente ale măsurilor respective se cuprind în programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial, elaborat şi actualizat la nivelul fiecărei entităţi publice.
(3) În programe vor fi cuprinse în mod distinct şi acţiunile de perfecţionare profesională, atât pentru persoanele cu funcţii de conducere, cât şi pentru cele de execuţie, prin cursuri organizate de Şcoala de Finanţe Publice şi Vamă, Institutul Naţional de Administraţie sau de alte organisme abilitate.	(3) În program se evidenţiază, în mod distinct, şi acţiunile de perfecţionare profesională, atât pentru persoanele cu funcţii de conducere, cât şi pentru cele de execuţie, prin cursuri organizate de Şcoala de Finanţe Publice şi Vamă, Agenţia Naţională a Funcţionarilor Publici sau de alte organisme abilitate.

În concluzie, conducătorul fiecărei entităţi publice dispune în funcţie de particularităţile cadrului legal de organizare şi funcţionare, precum şi de standarde, elaborarea şi/sau dezvoltarea sistemului de control intern/managerial. În prevederile iniţiale se utiliza pluralul, menţionându-se dezvoltarea sistemelor de control managerial ale fiecărei entităţi. Cele actuale, impun stabilirea măsurilor necesare pentru dezvoltarea sistemului de control intern/managerial al entităţii, indicând faptul că o entitate poate avea un singur sistem de control intern/managerial.

Modificările aduse alin. 2 al art. 2 au vizat faptul că nu pot exista mai multe programe de dezvoltare a sistemului de control managerial la nivelul unei entităţi şi de aceea prevederile actuale menţionează că *obiectivele, acţiunile, responsabilităţile, termenele, precum şi alte componente ale măsurilor respective se cuprind în programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial, elaborat şi actualizat la nivelul fiecărei entităţi publice*. De asemenea, textul normativ actual statuează faptul că **sistemul de control intern/managerial trebuie să aibă la bază un program de dezvoltare, pe care fiecare entitate trebuie să-l actualizeze periodic, care reprezintă în fapt documentul de planificare în acest domeniu.**

Ultimul alineat al art. 2 stabileşte importanţa pregătirii profesionale a întregului personal cu privire la controlul intern/managerial, în sensul că programul de dezvoltare trebuie să includă, în mod distinct, acţiuni de perfecţionare profesională, atât pentru persoanele cu funcţii de conducere, cât şi pentru cele de execuţie, organizate de organisme abilitate.

Aşa cum s-a menţionat la pct. 4.2., faptul că unii manageri şi angajaţi nu percepeau importanţa controlului intern/managerial, considerându-l o sarcină

Scanned with OKEN Scanner

pur birocratică, a avut drept cauză nerealizarea unei pregătiri adecvate a personalului (mai ales a managementului superior din entitățile publice) în acest domeniu. În concluzie, perfecționarea întregului personal al entității cu privire la controlul intern/managerial este esențială pentru asigurarea funcționării sistemului de control intern/managerial și trebuie să constituie o prioritate a programelor de pregătire profesională elaborate.

Art. 3 din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005* a suferit unele modificări minore, prezentate în tabelul care urmează. Astfel, prevederile inițiale menționau constituirea, de către conducătorul entității publice, de structuri cu atribuții în monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică privind sistemele de control managerial, iar textul actualizat stabilește constituirea *unei structuri* de către conducătorul entității publice, în vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial.

Introducerea sintagmei „implementării și/sau dezvoltării" accentuează faptul că **sistemul de control intern/managerial presupune o evoluție continuă, în funcție de obiectivele entității, fiind caracterizat prin 2 etape: implementare și dezvoltare.** Stabilirea unei structuri unice determină evitarea disipării responsabilităților cu privire la controlul intern/managerial în entitate.

Se observă că prima responsabilitate pe care trebuie să o îndeplinească conducătorul entității publice cu privire la controlul intern/managerial constă în constituirea, prin act de decizie internă, a structurii cu atribuții în monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial.

Prevederi inițiale ale O.M.F.P. nr. 946/2005	**Prevederi actuale ale O.M.F.P. nr. 946/2005**
ART. 3	**ART. 3**
(1) În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice cu privire la sistemele proprii de control managerial, prin act de decizie internă, conducătorul entității publice constituie structuri cu atribuții în acest sens.	(1) În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial, conducătorul entității publice constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens.
(2) Componența, modul de organizare și de lucru, precum și alte elemente privind structurile prevăzute la alin. (1) se stabilesc, în funcție de volumul și de complexitatea activităților din fiecare entitate publică, de către conducătorul acesteia.	(2) Componența, modul de organizare și de lucru, precum și alte elemente privind structura prevăzută la alin. (1) se stabilesc, în funcție de volumul și de complexitatea activităților din fiecare entitate publică, de către conducătorul acesteia

Scanned with OKEN Scanner

Menționarea atribuțiilor principale ale acestei structuri este foarte importantă, întrucât, pe fondul neînțelegerii funcționării sistemului de control intern/managerial, pot fi făcute anumite erori privind constituirea acestei structuri:

– prima se referă la faptul că în entitățile mici poate fi desemnat doar un responsabil cu privire la controlul intern/managerial, de multe ori prin cumul cu alte responsabilități, fără ca altor persoane să li se stabilească sarcini în acest sens. Se consideră astfel că prevederile art. 3 au fost îndeplinite, toate atribuțiile principale ale structurii menționate fiind delegate acestei persoane, respectiv întregul proces de control intern/managerial fiind în sarcina lui (elaborarea registrului de riscuri, procedurilor operaționale etc.);

– o altă eroare are în vedere stabilirea atribuțiilor principale de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial în sarcina structurii de audit intern. Se poate întâmpla la unele entități în care managementul nu este familiarizat cu conceptul și rolul auditului intern, acesta considerând că auditorii interni sunt cei mai potriviți întrucât evaluează sistemul de control intern/managerial. Menționăm că această soluție contravine prevederilor[96] art. 22 alin.(3) din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, republicată.

– ultima eroare posibilă are în vedere desemnarea unei structuri specializate de control (de exemplu controlul financiar de gestiune) pentru preluarea atribuțiilor de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial în entitate. În acest caz, structura nu este orientată pe implementarea și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial în entitate, ci va urmări efectuarea de acte de control și inspecție.

De aceea, menționăm că atribuțiile de bază ale structurii constituite sunt de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică privind implementarea și/sau dezvoltarea sistemului de control intern/managerial și nu efectuarea de activități de control (de exemplu control de gestiune, inspecții, control financiar preventiv etc.).

În entitățile mici, persoanele cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial pot avea și alte atribuții (efectuarea de controale, activități specifice postului

---

[96] Redăm textul art. 22 alin.(3) din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*: „Auditorii interni nu trebuie implicați în vreun fel în îndeplinirea activităților pe care în mod potențial le pot audita și nici în elaborarea și implementarea sistemelor de control intern al entităților publice"

Scanned with OKEN Scanner

etc.), fără însă a îndeplinite în detrimentul celor privind controlul intern/managerial.

De altfel, alineatul (2) al articolului discutat prevede că *arhitectura* structurii menționate (componența, modul de organizare, de lucru etc.) este determinată de specificul entității (volumul şi complexitatea activităților), decizia fiind a conducătorul acesteia.

Aplicarea în practică a prevederilor art. 3 alin. (1) şi (2) din actul normativ menționat a relevat următoarele soluții principale:

– desemnarea unui *responsabil privind controlul intern/managerial*, de multe ori prin cumul cu alte responsabilități, întregul sistem de control intern/managerial fiind în sarcina lui (elaborarea registrului de riscuri, procedurilor operaționale etc.);

– constituirea în organigramă a unui *compartiment de control intern/managerial*, încadrat cu persoane specializate în acest domeniu, care au preluat responsabilitatea întregului sistem de control intern/managerial;

– desemnarea unei *structuri specializate de control* (de exemplu controlul financiar de gestiune) pentru preluarea atribuțiilor de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a implementării şi/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial în entitate;

– constituirea unei *comisii de control intern/managerial* la nivel de entitate, constituită din persoanele de conducere aparținând diferitelor componente organizaționale;

– stabilirea atribuțiilor principale de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a implementării şi/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial în sarcina structurii de audit intern.

Nu excludem posibilitatea existenței unor compartimente specializate de control intern/managerial în anumite entități mari, respectiv acolo unde sarcinile de lucru ale persoanelor încadrate în acest domeniu acoperă 8 ore zilnic pe perioada unui exercițiu financiar pentru centralizarea şi prelucrarea datelor, îndrumare, coordonarea procesului etc. Cu toate acestea, considerăm că înființarea în cadrul entităților a unor compartimente de control intern/managerial poate induce riscul considerării sistemul de control intern/managerial ca fiind apanajul unor persoane specializate din entitate, precum şi riscul izolării acestuia în cadrul entității, având ca efect încălcarea elementelor menționate în anexa nr. 1 la *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005* despre controlul intern/managerial, respectiv că: este integrat în sistemul de management al fiecărei componente structurale a entității publice şi că intră în grija personalului de la toate nivelurile. Cu alte cuvinte, constituirea doar a unei structuri de control intern/managerial poate induce, personalului din entitate, ideea de delegare de responsabilitate cu privire la controlul

Scanned with OKEN Scanner

intern/managerial.

Autorii consideră că cea mai bună soluție privind această structură o reprezintă următoarea abordare:

– constituirea unei *structuri de control intern/managerial la nivelul organizației* care să monitorizeze, coordoneze și îndrume metodologic dezvoltarea sistemului de control intern/managerial la nivel macro (de exemplu constituirea unui compartiment de control intern/managerial la nivelul unui minister);

– stabilirea la nivelul fiecărei entități publice (inclusiv pentru aparatul central al unui minister) sau entitate funcțională (în cazul în care nu este ordonator de credite dar funcționează autonom) a unei *comisii de control intern/managerial*, constituită din persoanele de conducere aparținând diferitelor componente organizaționale, aflate în măsură să decidă în acest domeniu;

– nominalizarea unui *secretariat al comisiei*, pentru materializarea în documente a deciziilor privind controlul intern/managerial și implementarea standardelor;

– stabilirea *liderilor coordonatori* pentru implementarea standardelor. Având în vedere că standardele de control intern/managerial vizează toate funcțiile managementului, recomandăm stabilirea de atribuții și responsabilități clare cu privire la fiecare standard pe componente organizaționale și persoane specializate în domeniu. De exemplu, pentru Standardul 7 - *Planificarea* poate fi stabilită structura de planificare pentru coordonarea implementării prevederilor acestuia în toată entitatea; în același mod, structura de resurse umane poate fi *lider de domeniu (coordonator)* pentru implementarea prevederilor Standardului 3 - *Competența, performanța* în cadrul entității publice.

O modificare importantă este prevăzută la art. 4 din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005*, fiind prezentată în următoarele 3 tabele. În textul inițial al art. 4 alin. (1) se prevedea transmiterea la entitățile publice superioare a programului de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial și a actelor de constituire a structurii cu atribuții în domeniu, până la data de 29 iulie 2005. Cu alte cuvinte, acest program și actul de constituire al structurii trebuiau transmise o singură dată. Textul actual prevede transmiterea, la entitățile publice ierarhic superioare, a programelor *actualizate* de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial și a actelor administrative de constituire *și modificare* a structurii cu atribuții în domeniu, până la data de 15 martie a fiecărui an. Se accentuează astfel, faptul că **sistemul de control intern/managerial cunoaște o dezvoltare continuă**, materializată în partea de planificare prin actualizarea programului de dezvoltare a acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Prevederi inițiale ale O.M.F.P. nr. 946/2005	Prevederi actuale ale O.M.F.P. nr. 946/2005
ART. 4	ART. 4
(1) Programele întocmite conform art. 2 alin. (2) şi actele de constituire a structurilor prevăzute la art. 3 alin. (1) vor fi transmise, în vederea informării şi armonizării, la entitățile publice superioare, până la data de 29 iulie 2005.	(1) Programele elaborate şi actualizate conform art. 2 alin. (2), inclusiv actele administrative de constituire şi modificare a structurilor prevăzute la art. 3 alin. (1), vor fi transmise, în vederea informării şi armonizării, la entitățile publice ierarhic superioare, la termenele stabilite de acestea, dar nu mai târziu de data de 15 martie a fiecărui an.

De asemenea, structura cu atribuții de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial poate evolua în timp, impunându-se comunicarea ierarhică a modificărilor acesteia. De aceea, faptul că se solicită transmiterea pe cale ierarhică a actelor de *„constituire şi modificare a structurilor"* subliniază importanța pe care trebuie să o acorde conducerea dezvoltării controlului intern/managerial în entitate.

Revenind la art. 4 şi comparând prevederile inițiale ale alineatului (3) cu textul actualizat al alineatului (2) observăm câteva modificări referitoare la informarea privind sistemul de control intern/managerial din entitatea publică.

Prevederi inițiale ale O.M.F.P. nr. 946/2005	Prevederi actuale ale O.M.F.P. nr. 946/2005
ART. 4	ART. 4
(3) Progresele înregistrate cu privire la dezvoltarea sistemelor de control managerial, în raport cu programele prevăzute la art. 2 alin. (2), precum şi situațiile deosebite observate în acțiunile de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică derulate de structurile prevăzute la art. 3 alin. (1) vor face obiectul informărilor care vor fi transmise până pe data de 10 a lunii următoare fiecărui trimestru încheiat, în cazul entităților prevăzute la art. 4 alin. (1) şi, respectiv, până la data de 15 a lunii următoare fiecărui trimestru încheiat, în cazul entităților prevăzute la art. 4 alin. (2).	(2) Stadiul implementării şi dezvoltării sistemelor de control intern/managerial la nivelul entităților publice, precum şi situațiile deosebite, constatate în acțiunile de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică, derulate de structurile prevăzute la art. 3 alin. (1), fac obiectul informării, prin întocmirea de situații trimestriale/anuale, care se transmit entităților publice ierarhic superioare, la termenele stabilite de acestea.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, textul iniţial prevedea informarea ierarhică a *progreselor înregistrate* cu privire la dezvoltarea sistemelor de control managerial, precum şi situaţiile deosebite observate în acţiunile de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică ale structurii cu atribuţii în domeniu, fiind stabilite anumite termene.

Textul actual prevede informarea ierarhică a *stadiului implementării şi dezvoltării* sistemelor de control intern/managerial, precum şi situaţiile deosebite constatate în acţiunile de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică ale structurii cu atribuţii în domeniu, prin întocmirea de *situaţii trimestriale/anuale*, care se transmit ierarhic la termene stabilite de entităţile superioare.

În acest fel, faţă de vechea formulare care făcea referire doar la informarea *modificărilor* cu privire la sistemul de control intern/managerial, noul text prevede **informarea trimestrială şi anuală cu privire la stadiul acestui sistem**, la termenele stabilite de entităţile superioare.

În concluzie, în fiecare exerciţiu financiar, până la data de 15 martie, orice entitate publică trebuie să transmită programul actualizat de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial (cu alte cuvinte planul privind evoluţia acestui sistem), iar prin situaţiile trimestriale/anuale se transmite stadiul implementării şi dezvoltării sistemului de control intern/managerial (adică execuţia planului anterior).

Tot la art. 4, dacă comparăm prevederile iniţiale ale alineatului (2) cu textul actualizat al alineatului (3) observăm o modificare privind documentele care se transmit Unităţii Centrale de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control din cadrul Ministerului Finanţelor Publice.

Prevederi iniţiale ale O.M.F.P. nr. 946/2005	**Prevederi actuale ale O.M.F.P. nr. 946/2005**
ART. 4	**ART. 4**
(2) Documentele prevăzute la alin. (1), care se referă la entităţile publice în care se exercită funcţia de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, vor fi transmise de către acestea la Ministerul Finanţelor Publice, Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control, până la data de 15 august 2005.	(3) Instituţiile publice în care se exercită funcţia de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special transmit Ministerului Finanţelor Publice, Unitatea centrala de armonizare a sistemelor de management financiar şi control, prin controlorii delegaţi numiţi la acestea de către ministrul finanţelor publice, situaţii centralizatoare ale situaţiilor trimestriale/anuale prevăzute la alin. (2), întocmite pe formatul-model prevăzut în anexa nr. 3, până la data de 25 a lunii următoare fiecărui trimestru încheiat, respectiv până la 25 februarie a anului următor, pentru anul precedent.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, iniţial se prevedea doar transmiterea programelor de dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial pentru entităţile publice în care se exercită funcţia de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, adică *intenţia de dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial*, iar prin modificare, ordonatorii menţionaţi transmit, Unităţii centrale de armonizare a sistemelor de management financiar şi control, situaţii centralizatoare ale situaţiilor trimestriale/anuale întocmite, cu alte cuvinte *realizările* în domeniul controlului intern.

În opinia autorilor, cea mai importantă completare/modificare se referă la prezentarea de către conducătorul fiecărei entităţi publice a unui raport anual privind sistemul de control intern/managerial.

În acest sens, după art. 4 din ordinul analizat a fost introdus un nou articol[97] (4^1) pentru aprobarea *Instrucţiunilor privind întocmirea, aprobarea şi prezentarea raportului anual privind sistemul de control intern/managerial*. Astfel, acest raport devine un element important cu privire la asigurarea responsabilităţii manageriale în sectorul public. Faptul că sistemul de control intern/managerial include controlul financiar preventiv rezultă şi din integrarea în raportul anual privind controlul intern elaborat de *Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control*, a analizei activităţii de control financiar preventiv.

Prevederi iniţiale ale O.M.F.P. nr. 946/2005	**Prevederi actuale ale O.M.F.P. nr. 946/2005**
-	**ART. 4^1**
-	**Se introduce un nou articol**
-	(1) Se aprobă Instrucţiunile privind întocmirea, aprobarea şi prezentarea raportului anual al conducătorului entităţii publice asupra sistemului de control intern/managerial, prevăzute în anexa nr. 4. (2) Ministerul Finanţelor Publice, prin Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control, elaborează, în temeiul art. 4 alin. (5) şi al art. 19 alin. (8) lit. h) şi i) din Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, un raport anual privind controlul intern, care va cuprinde analiza activităţii de control

[97] în ordinul republicat, art. 4^1 a devenit art. 5

Scanned with OKEN Scanner

	financiar preventiv şi a stadiului implementării sistemelor de control intern/managerial la nivelul instituţiilor publice la care se exercită funcţia de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special. (3) Ministerul Finanţelor Publice prezintă Guvernului raportul prevăzut la alin. (2), odată cu conturile generale anuale de execuţie a bugetelor prevăzute de lege.

Importanţa acordată controlului intern/managerial rezultă din faptul că acest raport este prezentat Guvernului României de către Ministerul Finanţelor Publice, odată cu conturile generale anuale de execuţie a bugetelor prevăzute de lege.

4.4. Completarea documentelor de informare/raportare privind dezvoltarea sistemului de control intern/managerial (situaţiile trimestriale/anuale şi raportul asupra sistemului de control intern/managerial)

Aşa cum s-a menţionat la punctul anterior, entităţile publice trebuie să transmită ierarhic la termenele stabilite, **următoarele documente:**

– *Programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial*, termenul limită maxim fiind 15 martie, pentru anul curent;

– *Actele administrative de constituire/modificare a structurii cu atribuţii în monitorizarea, coordonarea şi îndrumarea metodologică privind sistemul de control intern/managerial*, termenul limită maxim fiind 15 martie, pentru anul curent;

– *Situaţia centralizatoare trimestrială privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ____(Capitolul I – Informaţii generale)*, termenul limită maxim fiind data de 25 ale lunii următoare fiecărui trimestru;

– *Situaţia centralizatoare anuală privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II – Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX)*, termenul limită maxim fiind data de 25 februarie 20XX+1;

– *Raportul asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX*, care se transmite cu situaţiile financiare anuale.

În figura nr. 4.1 este prezentată schematic, în cazul unei organizaţii, posibilitatea stabilirii succesiunii în timp a documentelor de informare/raportare privind controlul intern/managerial.

Scanned with OKEN Scanner

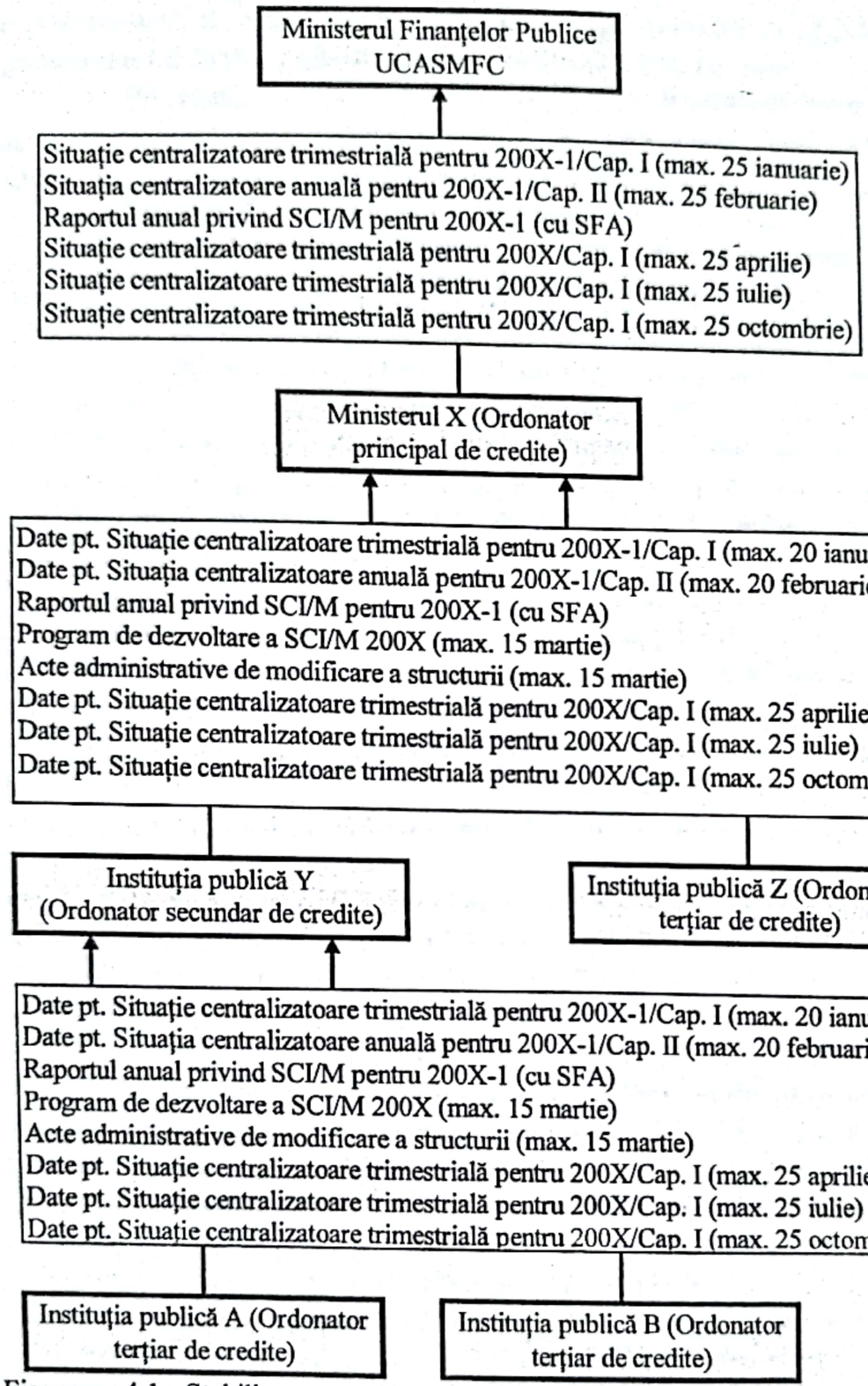


Figura nr. 4.1 - Stabilirea succesiunii în timp a documentelor de informare/raportare privind controlul intern/managerial pentru o organizaţie (pagina anterioară)

Scanned with OKEN Scanner

4.4.1. Completarea Situației centralizatoare trimestriale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ____(Capitolul I – Informații generale)

Macheta *Situației centralizatoare trimestriale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ____(Capitolul I – Informații generale)* este prezentată în tabelul 4.2.

Câteva **observații** sunt necesare cu privire la completarea acestei situații:

- se întocmeşte de către toate entitățile publice;
- se trimite trimestrial, până la termenul solicitat de entitatea publică superioară (dar nu mai târziu de data de 25 ale fiecărui trimestru);
- instituțiile publice în care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special transmit Ministerului Finanțelor Publice - Unitatea centrala de armonizare a sistemelor de management financiar şi control, prin controlorii delegați această situație centralizatoare, până la data de 25 a lunii următoare fiecărui trimestru încheiat;
- data situației poate fi: 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie sau 31 decembrie ale fiecărui exercițiu financiar;
- perioada analizată este cuprinsă între data aprobării programului de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial şi data situației (31 martie, 30 iunie, 30 septembrie sau 31 decembrie);
- cuprinde date cumulative raportate de fiecare instituție publică pentru perioada analizată;
- numărul total de instituții publice subordonate, care se înscrie pe rândul 1 coloana 2, cuprinde instituțiile subordonate ordonatorului principal de credite, conduse de ordonatori secundari sau, după caz, terțiari de credite, precum şi instituțiile din subordinea ordonatorilor secundari de credite (totalitatea ordonatorilor secundari şi terțiari de credite);
- instituțiile publice subordonate, care se înscriu pe rândurile 2, 3, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 16 coloana 4, se referă la instituțiile subordonate ordonatorului principal de credite, conduse de ordonatori secundari sau, după caz, terțiari de credite, precum şi instituțiile din subordinea ordonatorilor secundari de credite;
- în coloana 5 (Observații) se înscriu inclusiv mențiuni cu privire la *situațiile deosebite*, constatate în acțiunile de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică, derulate de structura constituită şi investită cu astfel de atribuții în cadrul instituției publice;
- la rândul 5, trebuie înscrise doar obiectivele generale stabilite de către instituțiile publice de la pct. 4 (fără obiective derivate şi specifice);

Scanned with OKEN Scanner

– la rândul 15, *Indicatori asociați obiectivelor elaborați de instituțiile publice de la pct. 14*, trebuie înscris numărul indicatorilor aferenți tuturor obiectivelor (generale, derivate și specifice).

În opinia autorilor, un punct slab privind *Situația centralizatoare trimestrială privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ____(Capitolul I – Informații generale)* îl reprezintă raportarea „cantitativă", adică a următoarelor elemente:

– Numărul obiectivelor generale stabilite de către instituțiile publice;
– Numărul activităților inventariate de către instituțiile publice;
– Numărul activităților procedurabile inventariate de către instituțiile publice;
– Numărul procedurilor elaborate de către instituțiile publice;
– Numărul funcțiilor sensibile inventariate de către instituțiile publice;
– Numărul indicatorilor asociați obiectivelor elaborați de instituțiile publice;
– Numărul riscurilor identificate, evaluate și înregistrate în Registrul riscurilor de către instituțiile publice.

Astfel, autorii își exprimă rezerve cu privire la relevanța centralizării informațiilor cantitative de mai sus, întrucât pot conduce la exagerări gen „producția la hectar", în sensul posibilității stimulării unei competiții între entități pentru raportarea unor valori cât mai mari (sau poate cât mai mici). De exemplu, o entitate care transmite aceste informații poate deveni sensibilă la valorile raportate de o entitate similară. Se poate ajunge, în acest mod, ca entitatea să încerce să raporteze cât mai multe obiective, activități, proceduri, funcții sensibile, indicatori de performanță sau riscuri.

Instituția publică.....

Aprobat
Ordonator principal de credite
Numele și prenumele/semnătura/data

SITUAȚIE CENTRALIZATOARE

trimestrială privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ....

CAPITOLUL I

Informații generale

Nr. crt.	Specificații	Total (număr)	din care, aferent:		Observații
			Aparatului propriu	Instituțiilor publice subordonate	
0	1	2	3	4	5
1	Instituții publice subordonate	X	X	X	
2	Instituții publice în care s-a constituit structura cu atribuții de monitorizare,				

Scanned with OKEN Scanner

	coordonare şi îndrumare metodologică a sistemului de control intern/managerial				
3	Instituţii publice în care s-a elaborat şi aprobat programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial				
4	Instituţii publice care şi-au stabilit obiectivele generale				
5	Obiective generale stabilite de către instituţiile publice de la pct. 4				
6	Instituţii publice care şi-au inventariat activităţile				
7	Activităţi inventariate de către instituţiile publice de la pct. 6				
8	Instituţii publice care şi-au inventariat activităţile procedurabile				
9	Activităţi procedurabile inventariate de către instituţiile publice de la pct. 8				
10	Instituţii publice care au elaborat proceduri				
11	Proceduri elaborate de către instituţiile publice de la pct. 10				
12	Instituţii publice care au inventariat funcţiile sensibile				
13	Funcţii sensibile inventariate de către instituţiile publice de la pct. 12				
14	Instituţii publice care au elaborat indicatori asociaţi obiectivelor				
15	Indicatori asociaţi obiectivelor elaboraţi de instituţiile publice de la pct. 14				
16	Instituţii publice care au identificat, evaluat şi înregistrat riscuri				
17	Riscuri identificate, evaluate şi înregistrate în Registrul riscurilor de către instituţiile publice de la pct. 16				

Tabelul nr. 4.2 – Macheta *Situaţiei centralizatoare trimestriale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ____(Capitolul I – Informaţii generale)*

Un exemplu de completare a *Situaţiei centralizatoare trimestrială privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de 31 martie 20XX* este prezentată în tabelul următor. În coloana punctată de lângă coloana nr. 5 „Observaţii" s-a menţionat sursa posibilă a datelor (în afară de cele rezultate din centralizare, respectiv însumare).

Scanned with OKEN Scanner

Instituția publică.....

Aprobat
Ordonator principal de credite
Numele și prenumele/semnătura/data

SITUAȚIE CENTRALIZATOARE
trimestrială privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial
la data de 31 martie 20XX

CAPITOLUL I
Informații generale

Nr. crt.	Specificații	Total (număr)	din care, aferent:		Ob-ser-vații	Sursa datelor:
			Apara-tului propriu	Instituțiilor publice subordonate		
0	1	2	3	4	5	
1	Instituții publice subordonate	4	X	X		Organigrama
2	Instituții publice în care s-a constituit structura cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a sistemului de control intern/ managerial	5	1	4		Organigrama sau actul de decizie internă
3	Instituții publice în care s-a elaborat și aprobat programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial	4	1	3		Programul de dezvoltare înregistrat la arhivă
4	Instituții publice care și-au stabilit obiectivele generale	3	1	2		Planul (documentul de planificare)
5	Obiective generale stabilite de către instituțiile publice de la pct. 4	10	3	7		Planul (documentul de planificare)
6	Instituții publice care și-au inventariat activitățile	5	1	4		Document înregistrat la arhivă
7	Activități inventariate de către instituțiile publice de la pct. 6	100	20	80		Regulamentul de organizare și funcționare
8	Instituții publice care și-au inventariat activitățile procedurabile	4	1	3		
9	Activități procedurabile inventariate de către instituțiile publice de la pct. 8	40	10	30		Document înregistrat la arhivă

Scanned with OKEN Scanner

10	Instituții publice care au elaborat proceduri	3	1	2		
11	Proceduri elaborate de către instituțiile publice de la pct. 10	30	5	25		Registrul de evidență a procedurilor operaționale
12	Instituții publice care au inventariat funcțiile sensibile	3	1	2		
13	Funcții sensibile inventariate de către instituțiile publice de la pct. 12	8	2	6		Inventarul funcțiilor sensibile
14	Instituții publice care au elaborat indicatori asociați obiectivelor	3	1	2		Planul sau alt document înregistrat la arhivă
15	Indicatori asociați obiectivelor elaborați de instituțiile publice de la pct. 14	26	12	14		Planul sau alt document înregistrat la arhivă
16	Instituții publice care au identificat, evaluat și înregistrat riscuri	5	1	4		Registrul riscului actualizat
17	Riscuri identificate, evaluate și înregistrate în Registrul riscurilor de către instituțiile publice de la pct. 16	60	20	40		Registrul riscului actualizat

Elaborat:
Structura cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică
Președintele structurii:
Numele și prenumele/semnătura/data .....

Tabelul nr. 4.3 - Exemplu de completare a *Situației centralizatoare trimestriale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la data de ____(Capitolul I – Informații generale)*

Scanned with OKEN Scanner

4.4.2. Completarea *Situației centralizatoare anuale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II – Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX)*

Macheta *Situației centralizatoare anuale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II – Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX)* este prezentată în tabelul 4.4.

CAPITOLUL II

Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX

Denumirea standardului	Numărul de instituții publice care raportează că standardul este:			din care:						Observații
				Aparat propriu			Instituții publice subordonate			
	I*	P*	NI*	I	PI	NI	I	PI	NI	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I. MEDIUL DE CONTROL										
Standardul 1 - Etica, integritatea										
Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini										
Standardul 3 - Competență, performanță										
Standardul 4 - Funcții sensibile										
Standardul 5 - Delegarea										
Standardul 6 - Structura organizatorică										
II. PERFORMANȚA ȘI MANAGEMENTUL RISCULUI										
Standardul 7 - Obiective										
Standardul 8 - Planificarea										
Standardul 9 - Coordonarea										
Standardul 10 - Monitorizarea performanțelor										
Standardul 11 - Managementul riscului										
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări										
III. INFORMAREA ȘI COMUNICAREA										
Standardul 12 - Informarea										
Standardul 13 - Comunicarea										
Standardul 14 - Corespondența și arhivarea										
Standardul 16 - Semnalarea neregularităților										

Scanned with OKEN Scanner

IV. ACTIVITĂŢI DE CONTROL										
Standardul 17 - Proceduri										
Standardul 18 - Separarea atribuţiilor										
Standardul 19 - Supravegherea										
Standardul 20 - Gestionarea abaterilor										
Standardul 21 - Continuitatea activităţii										
Standardul 22 - Strategii de control										
Standardul 23 - Accesul la resurse										
V. AUDITAREA ŞI EVALUAREA										
Standardul 24 - Verificarea şi evaluarea controlului										
Standardul 25 - Auditul intern										
Gradul de conformitate a sistemului de control intern/managerial cu standardele de control intern/managerial ..... **Măsuri de adoptat .....**										

Elaborat:
Structura cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică
Preşedintele structurii:
Numele şi prenumele/semnătura/data .....
*(unde I: implementat; PI: parţial implementat; NI: neimplementat)

Tabelul nr. 4.4 – Macheta *Situaţiei centralizatoare anuale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II)*

Câteva **observaţii** sunt necesare cu privire la completarea acestei situaţii:

– se întocmeşte de către toate entităţile publice;

– se trimite anual, până la termenul solicitat de entitatea publică superioară (dar nu mai târziu de data de 25 februarie 20XX+1);

– instituţiile publice în care se exercită funcţia de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special transmit Ministerului Finanţelor Publice - Unitatea centrala de armonizare a sistemelor de management financiar şi control, prin controlorii delegaţi această situaţie centralizatoare, până la data de 25 februarie a anului următor pentru cel încheiat;

– data situaţiei este 31 decembrie 20XX;

– ordonatorul principal de credite completează coloanele 8-10 pe baza cumulării informaţiilor din coloana 6 a formularelor *„Situaţia sintetică a rezultatelor autoevaluării”*, (anexa 4.2. la instrucţiunile din *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*) ce sunt transmise de instituţiile publice direct subordonate ordonatorului principal de credite, conduse de ordonatori secundari (care transmit inclusiv pentru instituţiile aflate în subordine) sau, după caz, terţiari de credite.

Scanned with OKEN Scanner

Considerăm că situația centralizatoare anuală privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial va determina o mai mare atenție acordată de conducerea entităților publice controlului intern/managerial întrucât toate entitățile și structurile organizatorice componente ale acestora trebuie să implementeze standardele pentru a obține un grad de conformitate pozitiv în acest sens.

De asemenea, opinăm că trebuie evitat formalismul în elaborarea acestor situații (de exemplu să se raporteze că toate standardele sunt implementate deși realitatea nu susține acest fapt) prin încurajarea comunicării neconformităților pentru luarea de măsuri de corectare în timp oportun. În plus, evaluarea conformității cu standardele de control intern/managerial poate reprezenta un potențial deosebit de misiuni de consiliere pentru auditorii interni în sprijinirea conducerii entităților de implementare a acestor standarde.

Un exemplu de completare a *Situației centralizatoare anuale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II – Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX)* este prezentat în tabelul următor.

CAPITOLUL II

Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX

Denumirea standardului	Numărul de instituții publice care raportează că standardul este:			din care:						Observații
				Aparat propriu			Instituții publice subordonate			
	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I. MEDIUL DE CONTROL										
Standardul 1 - Etica, integritatea	5			1			4			
Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini	5			1			4			
Standardul 3 - Competență, performanță	4	1		1			3	1		
Standardul 4 - Funcții sensibile	4		1	1			3		1	
Standardul 5 - Delegarea	5			1			4			
Standardul 6 - Structura organizatorică	5			1			4			
II. PERFORMANȚA ȘI MANAGEMENTUL RISCULUI										
Standardul 7 - Obiective	5			1			4			
Standardul 8 - Planificarea	5			1			4			
Standardul 9 - Coordonarea	5			1			4			
Standardul 10 - Monitorizarea performanțelor	5			1			4			

Scanned with OKEN Scanner

Standardul 11 - Managementul riscului	5			1			4			
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări	5			1			4			
III. INFORMAREA ŞI COMUNICAREA										
Standardul 12 - Informarea	5			1			4			
Standardul 13 - Comunicarea	5			1			4			
Standardul 14 - Corespondenţa şi arhivarea	5			1			4			
Standardul 16 - Semnalarea neregularităţilor	5			1			4			
IV. ACTIVITĂŢI DE CONTROL										
Standardul 17 - Proceduri	5			1			4			
Standardul 18 - Separarea atribuţiilor	5			1			4			
Standardul 19 - Supravegherea	5			1			4			
Standardul 20 - Gestionarea abaterilor	5			1			4			
Standardul 21 – Continuitatea activităţii	5			1			4			
Standardul 22 - Strategii de control	5			1			4			
Standardul 23 - Accesul la resurse	5			1			4			
V. AUDITAREA ŞI EVALUAREA										
Standardul 24 - Verificarea şi evaluarea controlului	5			1			4			
Standardul 25 - Auditul intern	1			1						
Gradul de conformitate a sistemului de control intern/managerial cu standardele de control intern/managerial : parţial conform **Măsuri de adoptat:** se va actualiza programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial cu obiective şi măsuri de implementare a standardelor parţial implementate sau neimplementate.										
*(unde I: implementat; PI: parţial implementat; NI: neimplementat)										

Tabelul nr. 4.5 – Exemplu de completare a *Situaţiei centralizatoare anuale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II)*

4.4.3. Completarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX

Aşa cum s-a menţionat anterior, art. 4 alin.(3) din *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999*, cu modificările şi completările ulterioare, impune conducătorului fiecărei entităţi publice să elaboreze anual un raport asupra sistemului de control intern/managerial. Primul raport anual a fost emis în anul 2012 şi va avea ca obiect sistemul de control intern/managerial al entităţii publice, existent la data închiderii exerciţiului financiar al anului 2011.

Scanned with OKEN Scanner

4.4.3.1. Precizări privind elaborarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX

Conform *Instrucțiunilor privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern/managerial* (anexa nr. 4 la *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005*) denumite în continuare *Instrucțiuni*, **acest raport constituie forma oficială de asumare a responsabilității manageriale de către conducătorul entității publice cu privire la sistemul de control intern/managerial.**

De asemenea, raportul reprezintă și documentul prin care instituțiile publice, în care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, furnizează Ministerului Finanțelor Publice informațiile necesare elaborării raportului anual privind controlul intern/managerial, care se prezintă Guvernului.

Este definită **responsabilitatea managerială** ca fiind *un raport juridic de obligație a îndeplinirii sarcinilor de către managerul entității publice sau al unei structuri organizatorice a acesteia, care presupune să exercite managementul în limitele unor determinări interne și externe, în scopul realizării eficace, eficiente și în conformitate cu dispozițiile legale a obiectivelor stabilite, să comunice și să răspundă pentru neîndeplinirea obligațiilor manageriale în conformitate cu răspunderea juridică.*

Se precizează faptul că **răspunderea managerială** derivă din responsabilitatea managerului pentru toate cele 5 componente ale controlului intern/managerial în sectorul public:

- mediul de control;
- performanța și managementul riscului;
- informarea și comunicarea;
- activități de control;
- auditarea și evaluarea.

Deci, responsabilitatea managerială reprezintă un raport juridic prin care conducerea entității se obligă să îndeplinească obiectivele stabilite entității în condiții de eficiență și legalitate, iar pentru aceasta, trebuie să implementeze cele 5 elemente-cheie ale controlului intern/managerial.

În concluzie, raportul anual reprezintă un element de bună guvernanță corporativă, asigurând bazele responsabilității manageriale în sectorul public.

Raportul cuprinde **declarații ale conducătorului entității publice** cu privire la sistemul de control intern/managerial al entității, existent la data închiderii exercițiului financiar. Aceste declarații au la bază datele, informațiile și constatările rezultate din:

Scanned with OKEN Scanner

– operațiunea de autoevaluare a stării sistemului de control intern/managerial;
– controalele ex-post;
– rapoartele de audit intern;
– recomandările rezultate din rapoartele de audit extern.

Prin urmare, raportul anual reprezintă o declarație a conducătorului entității bazată pe probe ce rezultă din autoevaluare, activități de control, audit intern și extern.

Auditul intern trebuie, în mod obligatoriu, să evalueze, în cadrul misiunilor desfășurate, sistemul de control intern/managerial al entității, iar prin ansamblul rapoartelor de audit intern elaborate sau prin raportul anual al auditului intern să furnizeze conducătorului entității o evaluare independentă a sistemului de control intern/managerial.

În concluzie, un alt element de bună guvernanță corporativă îl reprezintă creșterea importanța opiniilor și concluziilor exprimate de auditori cu privire la sistemul de control intern/managerial. Se poate avea în vedere ca auditul intern să exprime o opinie generală anuală cu privire la sistemul de control intern/managerial al entității care să furnizeze date conducătorului entității pentru întocmirea raportului anual în domeniul controlului intern/managerial.

Pentru elaborarea raportului, conducătorul entității publice trebuie să dispună programarea și efectuarea, de către șefii de **compartimente** aflați în subordine, a operațiunii de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial. În acest sens, fiecare compartiment din organigrama entității trebuie să completeze **un chestionar de autoevaluare** a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial. Aceste chestionare reprezintă proba de bază (dar nu singura) pentru elaborarea raportului anual menționat.

Cum termenul „compartiment" nu a fost definit în cadrul instrucțiunilor, se pune întrebarea până la ce nivel micro-organizatoric din cadrul entității publice trebuie realizată operațiunea de autoevaluare.

Menționăm că instrucțiunile clarifică un aspect foarte important legat de Standardul 24 - *Verificarea și evaluarea controlului* și anume operațiunea de autoevaluare. Astfel, acest standard prevede că entitatea publică trebuie să instituie o funcție de evaluare a controlului intern. Pornind de la această prevedere se puteau produce două erori importante înainte de aprobarea prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1649/2011* a acestor instrucțiuni clarificatoare, respectiv:

Scanned with OKEN Scanner

– înființarea unei structuri organizatorice care să realizeze evaluarea controlului intern/managerial în cadrul entității (de exemplu, un birou de evaluare) rezultând o suprapunere de atribuții cu auditul intern;

– stabilirea responsabilității de evaluare a controlului intern/managerial derivată din Standardul 24 în sarcina auditului intern, care are responsabilitatea evaluării sistemelor de control intern/managerial, dar în baza Standardului 25 - *Auditul intern.*

Instrucțiunile elimină posibilitate acestor erori stabilind clar că realizarea autoevaluării constituie principala formă de implementare a Standardului 24 - *Verificarea și evaluarea controlului*. De asemenea, se menționează fără echivoc faptul că această funcție de autoevaluare nu poate fi nici confundată și nici substituită de evaluarea sistemului de control intern/managerial pe care o efectuează auditul intern în aplicarea Standardului 25 - *Auditul intern.*

În concluzie, Standardele 24 și 25 impun furnizarea a 2 asigurări (de către conducătorul entității și auditul intern) cu privire la sistemul de control intern/managerial, reprezentând un element de bună guvernanță corporativă.

Cum auditul intern are vechime în evaluarea controlului intern/managerial, instrucțiunile precizează posibilitatea conducătorului entității publice de a solicita misiuni de consiliere pentru pregătirea autoevaluării.

Autoevaluarea sistemului de control intern/managerial al entității presupune programarea și efectuarea următoarelor *acțiuni*:

a) *pregătirea operațiunii de autoevaluare.* Structura cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică privind sistemul propriu de control intern/managerial convoacă o reuniune pentru stabilirea măsurilor de organizare și realizare a operațiunii de autoevaluare;

b) *evaluarea gradului de implementare a standardelor aplicabile pentru fiecare compartiment.* În acest sens, fiecare compartiment din organigrama entității publice completează *un chestionar de autoevaluare* a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial, (anexa nr. 4.1. la *Instrucțiuni*) cu asumarea de către șeful compartimentului, a realității datelor, informațiilor și constatărilor înscrise în acesta;

c) *centralizarea la nivelul entității a rezultatelor autoevaluării compartimentelor.* Structura cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică privind sistemul propriu de control intern/managerial întocmește *Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării* (anexa nr. 4.2. la *Instrucțiuni*), prin centralizarea informațiilor din chestionarele de autoevaluare, semnate și transmise de conducătorii de compartimente;

Scanned with OKEN Scanner

d) *aprecierea gradului de conformitate a sistemului de control intern/managerial al entității*. Această apreciere se realizează în raport cu numărul de standarde implementate, conform tabelului următor, astfel:

- *sistemul este conform* dacă sunt implementate minimum 22 de standarde, rămânând a fi implementate ulterior cel mult următoarele 3 standarde: 15 - *Ipoteze, reevaluări*; 20 - *Gestionarea abaterilor*; 22 - *Strategii de control*;
- *sistemul este parțial conform* dacă sunt implementate între 13 și 21 de standarde;
- *sistemul este neconform* dacă sunt implementate mai puțin de 13 standarde.

Standardele ce trebuie implementate la nivelul entității ca sistemul să fie:			
Conform		**Parțial conform**	**Neconform**
Nr. standard	**Denumire**		
Standardul 1	Etica, integritatea		
Standardul 2	Atribuții, funcții, sarcini		
Standardul 3	Competența, performanța		
Standardul 4	Funcții sensibile		
Standardul 5	Delegarea		
Standardul 6	Structura organizatorică		
Standardul 7	Obiective		
Standardul 8	Planificarea		
Standardul 9	Coordonarea	**Între 13 și 21 (Orice standarde)**	**Mai puțin de 13 (Orice standarde)**
Standardul 10	Monitorizarea performanțelor		
Standardul 11	Managementul riscului		
Standardul 12	Informarea		
Standardul 13	Comunicarea		
Standardul 14	Corespondența și arhivarea		
~~Standardul 15~~	~~Ipoteze, reevaluări~~		
Standardul 16	Semnalarea neregularităților		
Standardul 17	Proceduri		
Standardul 18	Separarea atribuțiilor		
Standardul 19	Supravegherea		
~~Standardul 20~~	~~Gestionarea abaterilor~~		
Standardul 21	Continuitatea activității		
~~Standardul 22~~	~~Strategii de control~~		
Standardul 23	Accesul la resurse		
Standardul 24	Verificarea și evaluarea controlului		
Standardul 25	Auditul intern		

Tabelul nr. 4.6 – Aprecierea gradului de conformitate al sistemului de control intern

Scanned with OKEN Scanner

După cum se poate observa, pentru atingerea nivelului cel mai bun de apreciere a stadiului implementării standardelor (sistem conform), trebuie implementate toate standardele, cu excepția a 3, respectiv Standardele 15 - *Ipoteze, reevaluări*, 20 - *Gestionarea abaterilor* și 22 - *Strategii de control.*

În opinia noastră, acest calificativ este foarte dificil de obținut, întrucât neimplementarea unui criteriu din celelalte 22 de standarde determină aprecierea standardului respectiv ca fiind parțial implementat și implicit a sistemului de control intern al entității ca fiind parțial conform.

De exemplu, dacă entitatea a implementat 24 de standarde dar nu a stabilit o politică de rotație a salariaților din funcțiile sensibile, atunci Standardul 4 - *Funcții sensibile* este parțial implementat, iar sistemul de control intern/managerial la nivelul entității este parțial conform, așa cum se prezintă în tabelul următor.

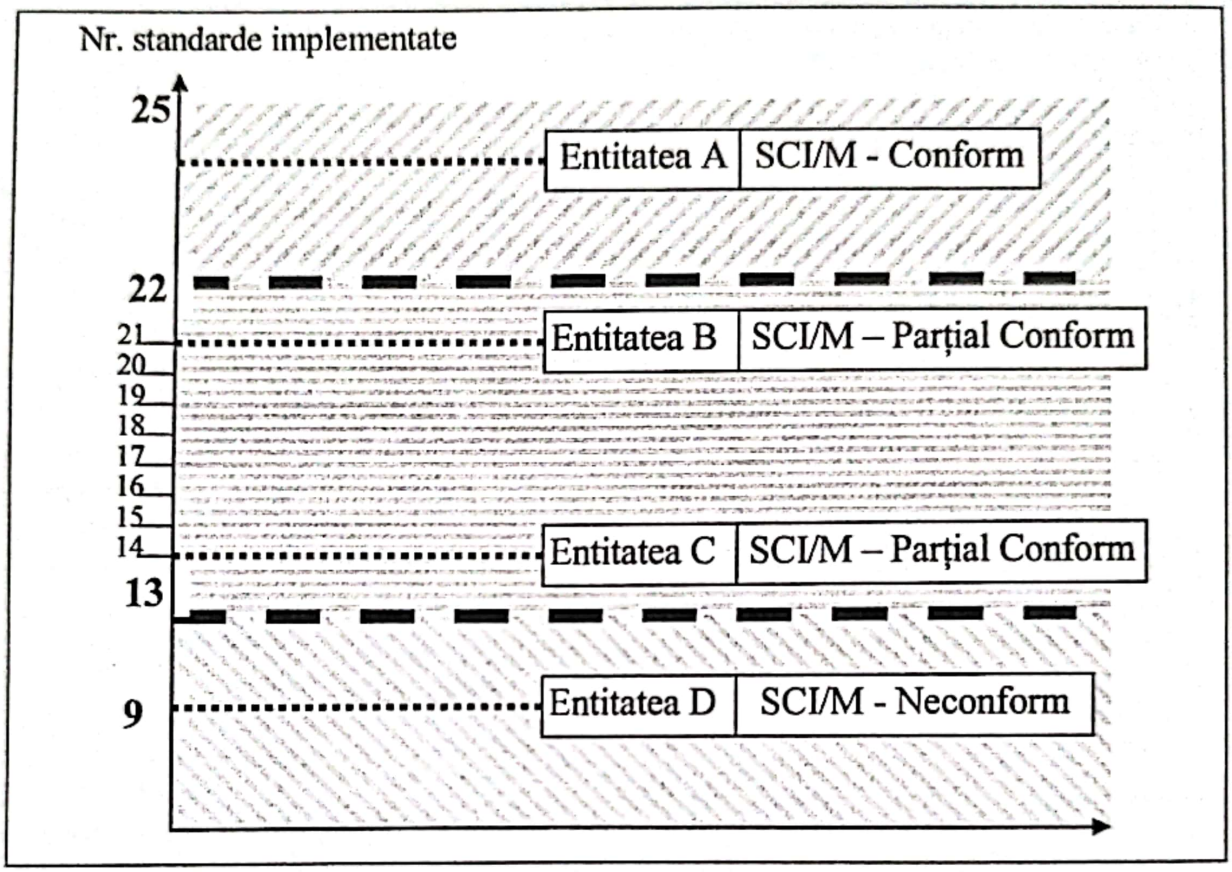
Stadiul implementării standardelor la nivelul entității:			
24 de Standarde implementate		**1 Standard parțial implementat**	
Standardul 1	Etica, integritatea	Standardul 4	Funcții sensibile
Standardul 2	Atribuții, funcții, sarcini		
Standardul 3	Competența, performanța		
Standardul 5	Delegarea		
Standardul 6	Structura organizatorică		
Standardul 7	Obiective		
Standardul 8	Planificarea		
Standardul 9	Coordonarea		
Standardul 10	Monitorizarea performanțelor		
Standardul 11	Managementul riscului		
Standardul 12	Informarea		
Standardul 13	Comunicarea		
Standardul 14	Corespondența și arhivarea		
Standardul 15	Ipoteze, reevaluări		
Standardul 16	Semnalarea neregularităților		
Standardul 17	Proceduri		
Standardul 18	Separarea atribuțiilor		
Standardul 19	Supravegherea		
Standardul 20	Gestionarea abaterilor		
Standardul 21	Continuitatea activității		
Standardul 22	Strategii de control		
Standardul 23	Accesul la resurse		
Standardul 24	Verificarea și evaluarea controlului		
Standardul 25	Auditul intern		
Concluzie: sistemul este parțial implementat			

Tabelul nr. 4.7 – Aprecierea gradului de conformitate al sistemului de control intern

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, se realizează o scară de evaluare a controlului intern/managerial prin care se pot compara rezultatele a două entități diferite în domeniul sistemului de control intern/managerial.

Scara actuală este structurată pe *trei trepte* şi poate fi reprezentată conform tabelului următor.



Tabelul nr. 4.8 – Scara de evaluare a sistemului de control intern pe 3 trepte

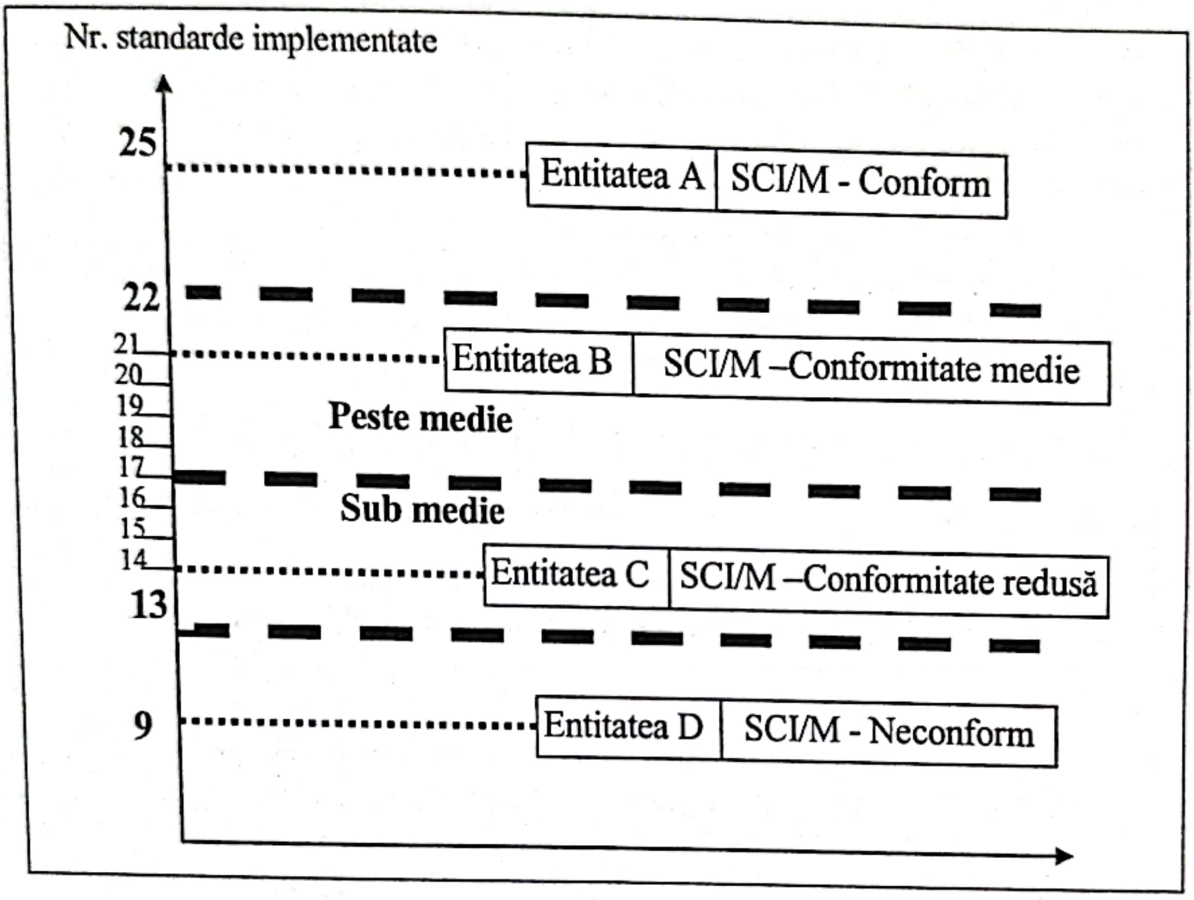
Considerăm că ar fi fost mai utilă *o scară de evaluare pe 4 trepte*. Aprecierea noastră are la bază faptul că, în general majoritatea rezultatelor unei evaluări tind către medie. Cu alte cuvinte, aplicând acest principiu cu privire la evaluări ar rezulta că cca. 20% din entităţi sunt conforme, cele mai multe sunt parţial conform (cca. 60%), iar celelalte sunt neconforme (cca. 20%).

În acest sens, o scară de evaluare pe trei trepte nu face distincţia între cca. 60% din numărul entităţilor, un exemplu fiind prezentat în tabelul anterior. Astfel, prin utilizarea unei scări de evaluare pe trei 3 trepte, entitatea C şi entitatea B ar primi acelaşi calificativ, deşi prima a implementat doar 14 standarde, iar ultima 21 de standarde. Deci, deşi unitatea C este foarte aproape de calificativul neconform, cu toate acestea are acelaşi calificativ cu unitatea B, care a implementat majoritatea standardelor. Această evaluare identică a celor

Scanned with OKEN Scanner

două entități, între care există o diferență de 7 standarde nu este de natură să încurajeze implementarea a mai mult de 13 standarde, în cazul în care nu pot fi implementate cele 22 standarde obligatorii.

Scara cu patru trepte prezentată în tabelul 4.9, permite delimitarea entităților cu calificativ mediu, care sunt cele mai multe, în unități peste medie și sub medie. În acest mod entitatea C este încurajată să implementeze mai multe standarde pentru a fi peste medie.



Tabelul nr. 4.9 – Scara de evaluare a sistemului de control intern pe 4 trepte

În final, menționăm obligativitatea entității de a păstra cel puțin 5 ani documentația relevantă cu privire la organizarea și funcționarea sistemului de control intern/managerial propriu și cea referitoare la operațiunea de autoevaluare a acestuia.

4.4.3.2. Completarea Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial

Înainte de a elabora *Raportul asupra sistemului de control intern/managerial,* fiecare compartiment din organigrama entității trebuie să completeze *un chestionar de autoevaluare* a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial. Astfel, una din probele

Scanned with OKEN Scanner

documentare/dovezile pe care se bazează declarația conducătorului entității din raportul anual cu privire la sistemul de control intern/managerial, este furnizată și asumată de către șefii de compartimente din entitate prin completarea acestui chestionar. În acest sens, fiecare manager din cadrul entității *evaluează gradul de implementare a standardelor aplicabile* în compartimentul respectiv și își asumă realitatea acestei declarații prin semnătură.

Acest chestionar de autoevaluare reprezintă o formă de propagare a controlului intern/managerial în întreaga entitate, întrucât fiecare manager este obligat anual să declare gradul de implementare a standardelor aplicabile compartimentului și să își asume realitatea acestei declarații prin semnătură. În final, conducătorul entității este obligat să semneze raportul pe baza centralizării datelor furnizate de șefii de compartimente, precum și a altor informații din rapoartele de audit și cele de control.

Macheta *Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial* este prezentată în tabelul 4.10.

Compartiment .....

Conducător de compartiment

.....

Numele și prenumele, funcția/semnătura/data

CHESTIONAR DE AUTOEVALUARE

a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns și explicații		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/Nu	Explicație asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
I. MEDIUL DE CONTROL			
Standardul 1 - Etica, integritatea			
A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?			
Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?			
Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini			
Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele actualizate privind misiunea entității, regulamentele interne și fișele posturilor?			

Scanned with OKEN Scanner

Sarcinile/atribuţiile asociate posturilor sunt stabilite în concordanţă cu competenţele decizionale necesare realizării acestora?			
Standardul 3 - Competenţă, performanţă			
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?			
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?			
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?			
Standardul 4 - Funcţii sensibile			
A fost întocmit inventarul funcţiilor sensibile?			
Este stabilită o politică adecvată de rotaţie a salariaţilor din funcţiile sensibile?			
Standardul 5 - Delegarea			
Sunt stabilite şi comunicate limitele competenţelor şi responsabilităţilor care se deleagă?			
Delegarea/subdelegarea de competenţă se realizează în baza unor proceduri specifice aprobate?			
Standardul 6 - Structura organizatorică			
Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activităţi, în scopul identificării eventualelor disfuncţionalităţi în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fişele posturilor şi în stabilirea atribuţiilor compartimentului?			
Structura organizatorică asigură funcţionarea circuitelor şi fluxurilor informaţionale necesare supravegherii şi realizării activităţilor proprii?			
II. PERFORMANŢA ŞI MANAGEMENTUL RISCULUI			
Standardul 7 - Obiective			
Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?			
Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerinţe S.M.A.R.T.? (Unde: S - precise; M - măsurabile şi verificabile; A - necesare; R - realiste; T - cu termen de realizare.)			
Sunt stabilite activităţile individuale pentru fiecare salariat, care să conducă la atingerea obiectivelor specifice compartimentului?			
Standardul 8 - Planificarea			
Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activităţile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?			
În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?			
Standardul 9 - Coordonarea			
Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor şi activităţilor compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul			

Scanned with OKEN Scanner

asigurării convergenței și coerenței acestora?			
În compartiment se realizează consultarea prealabilă, în vederea coordonării activităților?			
Standardul 10 - Monitorizarea performanțelor			
Este instituit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?			
Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?			
Standardul 11 - Managementul riscului			
Sunt identificate și evaluate principalele riscuri, proprii activităților din cadrul compartimentului?			
Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate și evaluate la nivelul activităților din cadrul compartimentului?			
Este asigurată completarea/ actualizarea registrului riscurilor?			
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări			
Stabilirea obiectivelor specifice are la bază formularea de ipoteze/premise, acceptate prin consens?			
Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?			
III. INFORMAREA ȘI COMUNICAREA			
Standardul 12 - Informarea			
Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?			
Colectarea, prelucrarea și centralizarea informațiilor se realizează în sistem informatizat?			
Standardul 13 - Comunicarea			
Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?			
Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii și personalul de execuție din cadrul unui compartiment să fie informați cu privire la proiectele de decizii sau inițiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile și responsabilitățile?			
Standardul 14 - Corespondența și arhivarea			
Sunt aplicate proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea și arhivarea corespondenței?			
Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea și depozitarea informațiilor clasificate sunt cunoscute și aplicate în practică?			

Scanned with OKEN Scanner

Standardul 16 - Semnalarea neregularităţilor			
A fost comunicată salariaţilor procedura aplicabilă în cazul semnalării unor neregularităţi?			
În cazul semnalării unor neregularităţi, conducătorul de compartiment a întreprins cercetările adecvate în scopul elucidării acestora şi a aplicat măsurile care se impun?			
IV. ACTIVITĂŢI DE CONTROL			
Standardul 17 - Proceduri			
Pentru activităţile proprii au fost elaborate/actualizate proceduri operaţionale?			
Procedurile operaţionale comunicate salariaţilor sunt aplicate?			
Standardul 18 - Separarea atribuţiilor			
Funcţiile de iniţiere, verificare şi aprobare a operaţiunilor sunt funcţii separate şi exercitate de persoane diferite?			
Conceperea şi aplicarea procedurilor asigură separarea atribuţiilor?			
Standardul 19 - Supravegherea			
Managerii supraveghează şi supervizează activităţile care intră în responsabilitatea lor directă?			
Supervizarea unor activităţi care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează pe baza unor proceduri prestabilite?			
Standardul 20 - Gestionarea abaterilor			
În situaţia în care, din cauza unor circumstanţe deosebite, apar abateri faţă de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operaţiunilor?			
Se efectuează o analiză periodică a circumstanţelor şi a modului cum au fost gestionate abaterile în vederea desprinderii, pentru viitor, a unor concluzii de bună practică?			
Standardul 21 – Continuitatea activităţii			
Sunt inventariate situaţiile generatoare de întreruperi în derularea unor activităţi?			
Sunt stabilite şi aplicate măsuri pentru asigurarea continuităţii activităţii, în cazul apariţiei unor situaţii generatoare de întreruperi?			
Standardul 22 - Strategii de control			
Au fost elaborate strategii de control adecvate pentru atingerea obiectivelor specifice?			
Strategiile de control aplicate furnizează o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor specifice?			
Standardul 23 - Accesul la resurse			
Sunt emise acte administrative de reglementare a accesului salariaţilor din compartiment la resursele materiale, financiare şi informaţionale?			

Scanned with OKEN Scanner

Accesul personalului la resurse se realizează cu respectarea strictă a normelor cuprinse în actele administrative de reglementare cu acest obiect?			
V. AUDITAREA ŞI EVALUAREA			
Standardul 24 - Verificarea şi evaluarea controlului			
Conducătorul compartimentului realizează, anual, operaţiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial existent la acest nivel?			
Operaţiunile de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial au drept rezultat date, informaţii şi constatări pertinente necesare luării de decizii operaţionale, precum şi raportării?			
Standardul 25 - Auditul intern			
Compartimentul de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?			
Compartimentul de audit intern execută, în afara misiunilor de asigurare, planificate şi aprobate de manager, şi misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial al compartimentului?			
Concluzii cu privire la stadiul de implementare a standardelor de control intern/managerial			
Măsuri de adoptat			

Tabelul nr. 4.10 – Macheta *Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial*

Completarea chestionarului de autoevaluare se realizează, astfel:

– la fiecare întrebare (criteriu general de evaluare a stadiului implementării standardului) din coloana 1 se răspunde în coloana 2 cu „**Da**", în caz de îndeplinire, sau cu „**Nu**", în caz contrar. Dacă criteriul nu este aplicabil compartimentului în cauză se înscrie în coloana 2 „neaplicabil", prin acronimul „**NA**";

– fiecare răspuns din coloana 2 se motivează în coloana 3 „Explicaţie asociată răspunsului". Dacă un criteriu este menţionat ca fiind inaplicabil compartimentului în cauză („NA" în coloana 2), în coloana 3 se prezintă justificări în acest sens;

– pe lângă criteriile generale de evaluare a stadiului implementării standardului, structura cu atribuţii de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică privind sistemul propriu de control intern/managerial poate defini şi include în chestionarul de autoevaluare şi *criterii specifice proprii*;

– după ce se răspunde la cele 2-3 întrebări (criterii) menţionate pentru un standard în chestionar, se completează în coloana 4 *„La nivelul compartimentului standardul este:"*, gradul de implementare al acestui standard

Scanned with OKEN Scanner

(la nivelul compartimentului). Acest nivel poate fi „I"-implementat, „PI"-parțial implementat și „NI"- neimplementat;

– standardul aplicabil la nivelul compartimentului se consideră a fi:

▪ *implementat* („I"), atunci când la fiecare întrebare (criteriu) de evaluare aferent standardului s-a răspuns cu „Da", așa cum se prezintă mai jos:

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns și explicații		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicație asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competență, performanță			**I**
Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare a fi deținute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?	**Da**		
Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?	**Da**		
Sunt elaborate și realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecționare identificate anterior?	**Da**		

▪ *parțial implementat* („PI"), atunci când la cel puțin una din întrebările de evaluare aferente standardului s-a răspuns cu „Da" dar există cel puțin o întrebare la care s-a răspuns cu „Nu", așa cum se prezintă în cele ce urmează;

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competenţă, performanţă			**PI**
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?	**Nu**		
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?	**Nu**		
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?	**Da**		

Sau mai poate fi situaţia următoare, prezentată în tabelul de mai jos:

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competenţă, performanţă			**PI**
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?	**Nu**		
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?	**Da**		
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?	**Da**		

Scanned with OKEN Scanner

- *neimplementat* („NI"), atunci când la toate întrebările aferente standardului s-a răspuns cu „Nu", așa cum se prezintă mai jos;

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns și explicații		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicație asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competență, performanță			**NI**
Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare a fi deținute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?	**Nu**		
Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?	**Nu**		
Sunt elaborate și realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecționare identificate anterior?	**Nu**		

Mai pot exista următoarele situații, prezentate în continuare:

– *standardul este neaplicabil* (toate criteriile nu sunt aplicabile compartimentului):

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns și explicații		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicație asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competență, performanță			**NA**
Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare a fi deținute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?	**NA**		
Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?	**NA**		
Sunt elaborate și realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecționare identificate anterior?	**NA**		

Scanned with OKEN Scanner

– *standardul este neimplementat* (două criterii nu sunt implementate, iar unul nu este aplicabil compartimentului):

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competenţă, performanţă			**NI**
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?	**Nu**		
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?	**NA**		
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?	**Nu**		

– *standardul este parţial implementat* (un criteriu nu este implementat, unul este neaplicabil, iar unul este implementat în compartiment):

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competenţă, performanţă			**PI**
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?	**Nu**		
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?	**NA**		
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?	**Da**		

Scanned with OKEN Scanner

– *standardul este implementat* (un criteriu este neaplicabil, iar două sunt implementate în cadrul compartimentului):

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competenţă, performanţă			**I**
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?	**NA**		
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?	**Da**		
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?	**Da**		

În concluzie, autoevaluarea este un element de bună practică şi reprezintă un pas major în implementarea sistemului de control intern/managerial.

În opinia autorilor, chestionarul este "frugal" întrucât determină stabilirea unui standard ca fiind implementat doar pe baza a 2-3 întrebări, care poate nu acoperă decât strictul necesar sau nici măcar atât. Autorii consideră că nu se poate evalua implementarea unui standard doar pe baza a 2-3 întrebări, unele fiind foarte dificil de pus în practică la nivel de compartiment. De asemenea, pentru anumite criterii *este foarte dificil de identificat sau dovedit prin probe credibile şi suficiente implementarea standardului.*

În consecinţă, conducerea entităţilor se poate limita doar la implementarea formală a cerinţelor acestor 2-3 întrebări aferente fiecărui standard pentru a putea afirma şi susţine pe baza criteriului din actul normativ că acesta este implementat. În fapt, o astfel de autoevaluare poate avea *un caracter conflictual* cu cea efectuată de auditul (intern şi extern), în condiţiile în care auditorii au definit mai multe criterii şi au urmărit funcţionarea sistemului de control intern/managerial în conformitate cu prevederile enunţului fiecărui standard şi cu bunele practici în domeniu.

Scanned with OKEN Scanner

Chiar dacă instrucțiunile precizează că aceste criterii sunt generale și că se pot defini *criterii specifice*, este foarte puțin probabil ca entitățile să definească și un alt criteriu pentru autoevaluare.

Cu toate acestea, pentru o perioadă de 1-2 ani, acest chestionar poate fi utilizat în cadrul **unei strategii a „pașilor mărunți" în sectorul public**, în sensul că după implementarea lui în cca. 80% din entități, UCASMFC[98] să-l completeze cu noi criterii (întrebări) edificatoare, având la bază experiența anterioară și colaborarea cu auditul (intern și extern), astfel încât, într-un orizont de cca. 5 ani standardele să fie implementate în mod real, în peste 70% din entitățile publice.

Un alt punct slab al chestionarului de autoevaluare îl reprezintă modul de stabilire a faptului că un standard este *parțial implementat*. Există două situații posibile în acest sens, astfel:

– în cazul unui standard pentru care au fost stabilite în chestionar 2 întrebări/criterii pentru evaluare, se consideră parțial îndeplinit atunci când se răspunde afirmativ la una dintre ele, deci 50% din total;

– în cazul unui standard pentru care au fost stabilite în chestionar 3 întrebări/criterii pentru evaluare, se consideră parțial îndeplinit atunci când se răspunde afirmativ fie la una dintre ele (deci 33,33% din total) fie la două din trei (deci 66,66% din total).

În concluzie, un punct slab al evaluării unui standard ca fiind parțial implementat îl reprezintă faptul că acest calificativ este acordat în mod discriminatoriu, respectiv unele standarde sunt parțial implementate dacă criteriile sunt îndeplinite în proporție de 33%, altele dacă sunt îndeplinite în proporție de 50%, iar celelalte dacă sunt îndeplinite în proporție de 66%.

În consecință, există probabilitatea ca acest chestionar standard de evaluare să fie modificat în timp întrucât este foarte general, existând riscul să furnizeze o supraevaluare a sistemului de control intern/managerial din entități, în sensul că din întrebările aferente standardelor să rezulte conformitatea sistemului, dar în realitate standardele să nu fie implementate în totalitate.

Un ghid pentru completarea *Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial* este prezentat în tabelul 4.11. De asemenea, în tabelul 4.12. este prezentat un exemplu completat de *Chestionar de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial*. Referitor la tabelul 4.12, menționăm că textul având culoarea gri reprezintă indicații de completare.

---

[98] UCASMFC - Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control

Scanned with OKEN Scanner

GHID PENTRU COMPLETAREA CHESTIONARULUI DE AUTOEVALUARE
a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
I. MEDIUL DE CONTROL				
Standardul 1 - Etica, integritatea				
A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabileşte reguli de comportament etic în realizarea atribuţiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât şi celui de execuţie din cadrul compartimentului?	A) Elaborarea unui cod de conduită care să cuprindă reguli de comportament etic (inclusiv referiri privind conflicte de interese, standarde etice şi de comportament acceptate, primirea de cadouri etc.)	1) *Codul de conduită etică*, aprobat de conducătorul entităţii şi înregistrat la arhivă		
	B) Aducerea la cunoştinţa personalului entităţii a codului de conduită etică, inclusiv a altor coduri aplicabile anumitor persoane (de exemplu auditorii interni, angajaţii care efectuează achiziţii etc.) Dezirabil ar fi ca fiecare persoană să primească la angajare un exemplar al codului de conduită etică	1) *angajament* de luare la cunoştinţă a prevederilor din codul de conduită etică semnat la momentul angajării de fiecare persoană, care se arhivează la dosarul personal al fiecărui angajat 2) *tabel* privind luarea la cunoştinţă a prevederilor codului de conduită etică sau de prelucrare periodică a prevederilor acestuia, înregistrat la arhivă. De asemenea, se poate proba implementarea prin întocmirea unui *registru de prelucrare a actelor normative* în care să existe fişe privind prelucrarea codului de conduită etică		
Salariaţii beneficiază de consiliere etică şi li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?	A) Stabilirea unei persoane, la nivelul entităţii publice, care să asigure consilierea etică a personalului (ofiţer de etică)	1) *fişa postului* persoanei numite, care să prevadă atribuţii/sarcini privind consilierea etică		

PLAN DE CONTROL

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
	B) Asigurarea de către persoana stabilită a consilierii etice a salariaţilor	1) *fişele de evaluare anuale* să includă un modul privind etica		
	C) Monitorizarea respectării normelor de conduită, de exemplu: – dacă integritatea şi etica fac obiectul evaluării personalului; – comunicarea/prelucrarea în întreaga entitate a cazurilor de încălcare a codului de conduită, inclusiv a acţiunilor disciplinare stabilite pentru corectare)	1) *procedura de evaluare a personalului* în care să se prevadă că integritatea şi etica fac obiectul acestor evaluări, precum şi responsabilităţi precise în acest sens 2) *fişa postului persoanei care asigură consilierea etică*, care să prevadă responsabilităţi privind comunicarea/ prelucrarea cazurilor de încălcare a codului de conduită în întreaga entitate 3) *tabel sau registrul de prelucrare a actelor normative* din care să rezulte luarea la cunoştinţă a cazurilor de încălcare a codului etic 4) *rapoarte trimestriale* privind respectarea normelor de conduită etică (pentru funcţionarii publici)		
	D) Depunerea, publicarea, monitorizarea şi actualizarea declaraţiilor de avere şi de interese (acolo unde se prevede prin legislaţie)	1) registrul de evidenţă a declaraţiilor de avere şi de interese		
Standardul 2 - Atribuţii, funcţii, sarcini				
Personalului îi sunt aduse la cunoştinţă documentele actualizate privind misiunea entităţii, regulamentele interne şi fişele posturilor?	A) Prelucrarea cu întreg personalul entităţii a prevederilor actualizate ale regulamentului de organizare şi funcţionare, regulamentului de ordine interioară şi a fişelor posturilor	1) *fişele postului* semnate de titulari şi înregistrate la arhivă 2) *registrul de prelucrare a actelor normative sau un tabel* privind luarea la cunoştinţă a prevederilor ROF şi ROI		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
	B) Actualizarea regulamentului de organizare şi funcţionare, regulamentului de ordine interioară şi a fişelor posturilor	1) *regulamentul de organizare şi funcţionare* 2) *regulamentul de ordine interioară* 3) *fişele posturilor* 4) obiectivele entităţii		
Sarcinile/atribuţiile asociate posturilor sunt stabilite în concordanţă cu competenţele decizionale necesare realizării acestora?	A) Existenţa cazurilor de sarcini sau atribuţii menţionate în fişele posturilor la persoane care nu deţin competenţa decizională necesară îndeplinirii acestora.	1) *fişele posturilor* (competenţe decizionale, sarcini, atribuţii) 2) *organigrama* (poziţionarea în organizaţie)		
Standardul 3 - Competenţă, performanţă				
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?	A) Completarea fişelor posturilor cu aptitudinile şi cunoştinţele necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor	1) *fişele posturilor* (aptitudini şi cunoştinţe necesare)		
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?	A) Stabilirea abilităţilor şi competenţelor necesar a fi dezvoltate prin pregătire profesională	1) *document* privind identificarea nevoilor de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului, înregistrată la arhivă		
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?	A) Elaborarea unui plan de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate	1) *planul de pregătire profesională*, înregistrat la arhivă		
	B) Realizarea planului de pregătire profesională a personalului	*1) planul de pregătire profesională*, înregistrat la arhivă 2) stadiul îndeplinirii planului de pregătire profesională		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Standardul 4 - Funcţii sensibile				
A fost întocmit inventarul funcţiilor sensibile?	A) Stabilirea funcţiilor sensibile	1) *inventarul funcţiilor sensibile,* înregistrat la arhivă 2) *lista cu salariaţii care ocupă funcţii sensibile,* înregistrată la arhivă		
Este stabilită o politică adecvată de rotaţie a salariaţilor din funcţiile sensibile?	A) Realizarea planului de pregătire profesională a personalului	1) *planul pentru asigurarea rotaţiei salariaţilor din funcţii sensibile*, înregistrat la arhivă		
Standardul 5 - Delegarea				
Sunt stabilite şi comunicate limitele competenţelor şi responsabilităţilor care se deleagă?	A) Limitarea competenţelor şi responsabilităţilor care se deleagă de către conducătorul entităţii. (Să nu existe delegări „nelimitate/în alb" a unor responsabilităţi sau competenţe)	1) *actele de delegare*, înregistrate la arhivă (sau alte documente similare prin care se realizează delegarea) 2) *fişele posturilor,* înregistrate la arhivă		
	B) Întocmirea actelor de delegare (sau altor documente similare) prin care să se stabilească în scris: - limitele şi condiţiile delegării - atribuţiile, competenţele şi responsabilităţile delegate - subdiviziunile clasificaţiei bugetului aprobat pentru care au fost împuternicite (numai dacă este cazul, de exemplu pentru angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor) - specimenele de semnături ale persoanelor care au fost împuternicite (numai dacă este cazul, de exemplu	1) *actele de delegare*, înregistrate la arhivă (sau alte documente similare prin care se realizează delegarea) 2) *fişele posturilor* semnate de titulari şi înregistrate la arhivă		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
	pentru angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor) - termenul de valabilitate al împuternicirii etc.			
	C) Comunicarea, pe bază de semnătură, a competenţelor şi responsabilităţilor delegate personalului	1) *actele de delegare*, înregistrate la arhivă (sau alte documente similare prin care se realizează delegarea), semnate de către persoana care deleagă şi cea care este delegată 2) *fişele posturilor*, semnate de titulari şi înregistrate la arhivă		
	D) actualizarea fişelor posturilor cu responsabilităţile şi competenţele delegate	3) *fişele posturilor*, semnate de titulari şi înregistrate la arhivă		
Delegarea/subdelegarea de competenţă se realizează în baza unor proceduri specifice aprobate?	A) Elaborarea şi aplicarea unei proceduri (unor proceduri) operaţionale privind delegarea de competenţă. Această procedură stabileşte modalitatea de realizare a delegărilor şi elementele necesare pentru aprobare şi realizare	1) *procedura operaţională*, aprobată şi înregistrată la arhivă		
Standardul 6 - Structura organizatorică				
Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activităţi, în scopul identificării eventualelor disfuncţionalităţi în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fişele posturilor şi în stabilirea atribuţiilor compartimentului?	A) Existenţa unor analize privind organizarea şi desfăşurarea activităţilor	1) *procesele verbale/minutele şedinţelor de lucru* sau alte analize, înregistrate la arhivă		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Structura organizatorică asigură funcţionarea circuitelor şi fluxurilor informaţionale necesare supravegherii şi realizării activităţilor proprii?	A) Adecvarea structurii organizatorice pentru asigurarea circuitului informaţional necesar realizării sarcinilor	1) *Regulamentul de organizare şi funcţionare* 2) *diagramele de relaţii* 3) *organigrama*		
II. PERFORMANŢA ŞI MANAGEMENTUL RISCULUI				
Standardul 7 – Obiective				
Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?	A) Stabilirea de obiective specifice pentru fiecare compartiment din entitate	1) documentele de planificare, înregistrate la arhivă		
Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerinţe SMART? (Unde: S - precise; M - măsurabile şi verificabile; A - necesare; R - realiste; T - cu termen de realizare.)	A) Îndeplinirea cerinţelor SMART de către obiective	1) documentul de analiză a faptului că obiectivele sunt SMART, înregistrat la arhivă		
Sunt stabilite activităţile individuale pentru fiecare salariat, care să conducă la atingerea obiectivelor specifice compartimentului?	A) Descompunerea obiectivelor specifice ale compartimentelor în activităţi individuale, repartizate salariaţilor	1) documentele de planificare, înregistrate la arhivă 2) *fişele posturilor*, semnate de titulari şi înregistrate la arhivă		
Standardul 8 - Planificarea				
Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activităţile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?	A) Întocmirea de planuri care să realizeze corelaţia obiective-activităţi necesare/resurse alocate (punerea planului în concordanţă cu bugetul)	1) documentele de planificare, înregistrate la arhivă 2) *proiectul de buget şi bugetul aprobat*, semnate şi înregistrate la arhivă		
În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?	A) Modificarea obiectivelor sau a rezultatelor aşteptate determină ajustarea corespunzătoare a resurselor şi invers.	Actualizările şi modificările la: 1) documentele de planificare, înregistrate la arhivă 2) *bugetul aprobat*, semnate şi înregistrate la arhivă		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Standardul 9 - Coordonarea				
Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor şi activităţilor compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenţei şi coerenţei acestora?	A) Coordonarea activităţilor dintre compartimente (de exemplu, înlocuirea unei piese la compartimentul X presupune aplicarea unei proceduri de achiziţie de compartimentul Y până la o anumită dată). Se identifică activităţile şi acţiunile care necesită coordonare. De asemenea, se verifică dacă există cazuri de acţiuni necoordonate în mod adecvat.	1) *procesele verbale/minutele şedinţelor de lucru* sau alte documente, înregistrate la arhivă		
În compartiment se realizează consultarea prealabilă, în vederea coordonării activităţilor?	A) Coordonarea activităţilor în cadrul compartimentului. Se identifică activităţile şi acţiunile care necesită coordonare. De asemenea, se verifică dacă există cazuri de acţiuni necoordonate în mod adecvat.	1) *procesele verbale/minutele şedinţelor de lucru* sau alte documente, înregistrate la arhivă		
Standardul 10 - Monitorizarea performanţelor				
Este instituit un sistem de monitorizare şi raportare a performanţelor, pe baza indicatorilor asociaţi obiectivelor specifice?	A) Definirea pentru fiecare obiectiv a unor indicatori cantitativi şi calitativi relevanţi	1) *documentele de planificare/lista indicatorilor definiţi* sau alt document, înregistrate la arhivă		
	B) Comunicarea angajaţilor a indicatorilor stabiliţi şi a modului de măsurare a performanţelor	1) *document de luare la cunoştinţă a indicatorilor stabiliţi,* de către personal, înregistrat la arhivă		
	C) Stabilirea unui sistem de monitorizare şi raportare a performanţelor (obiective, ţinte/rezultate, indicatori de performanţă, descrierea lor, formulă de	1) *documente privind îndeplinirea obiectivelor* sau alte documente/rapoarte în acest sens, înregistrate la arhivă 2) *procedura operaţională* privind monitorizare şi raportare a performanţelor, aprobată şi înregistrată		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
	calcul, de unde se culeg datele, cine, când şi cum prelucrează şi raportează datele)	la arhivă		
Atunci când necesităţile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanţei indicatorilor asociaţi obiectivelor specifice, în scopul operării corecţiilor cuvenite?	A) Analizarea de către conducerea entităţii a stadiului îndeplinirii obiectivelor şi dispune măsurile ce se impun în cazul abaterii de la rezultatele stabilite (reevaluarea indicatorilor, ajustarea obiectivului etc.)	1) *documentele de planificare/lista indicatorilor definiţi* sau alt document, înregistrate la arhivă 2) *documente privind îndeplinirea obiectivelor* sau alte documente/rapoarte în acest sens, înregistrate la arhivă 3) *procesele verbale/minutele şedinţelor de lucru* sau alte documente, înregistrate la arhivă		
Standardul 11 - Managementul riscului				
Sunt identificate şi evaluate principalele riscuri, proprii activităţilor din cadrul compartimentului?	A) Identificarea şi analiza riscurilor în cadrul compartimentelor	1) *Registrul de riscuri* 2) *documentele de planificare* (obiective şi activităţi)		
Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate şi evaluate la nivelul activităţilor din cadrul compartimentului?	A) Gestionarea riscurilor identificate şi evaluate	1) *Registrul de riscuri* 2) *planuri de măsuri pentru gestionarea* riscurilor, cu termene şi responsabilităţi, înregistrate la arhivă		
Este asigurată completarea/ actualizarea registrului riscurilor?	A) Completarea şi actualizarea registrului de riscuri	1) *Registrul de riscuri* 2) modificările şi actualizările la documentele de planificare		
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări				
Stabilirea obiectivelor specifice are la bază formularea de ipoteze/premise, acceptate prin consens?	A) Stabilirea unor ipoteze/premise la formularea obiectivelor (de exemplu, alocare unui nivel de resurse financiare, cursul valutar etc.)	1) *documentele de planificare* sau alte analize, înregistrate la arhivă		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?	A) Reevaluarea obiectivelor la modificarea ipotezelor în baza cărora au fost formulate	1) *documentele de planificare* sau alte analize, înregistrate la arhivă		
III. INFORMAREA ŞI COMUNICAREA				
Standardul 12 - Informarea				
Au fost stabilite tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele şi destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere şi cel de execuţie, prin primirea şi transmiterea informaţiilor, să îşi poată îndeplini sarcinile de serviciu?	A) Stabilirea documentelor şi fluxurilor de informaţii necesare îndeplinirii sarcinilor de fiecare compartiment	1) *analiză* privind fluxurile de informaţii şi circulaţia documentelor din entitate şi cu alte entităţi, înregistrată la arhivă 2) *procedurile operaţionale*, înregistrate la arhivă		
Colectarea, prelucrarea şi centralizarea informaţiilor se realizează în sistem informatizat?	A) Utilizarea sistemelor informatice în scopul colectării şi prelucrării informaţiilor (realizarea unui sistem de management electronic al documentelor)	1) *documentaţia privind sistemul informatic*		
Standardul 13 - Comunicarea				
Circuitele informaţionale (traseele pe care circulă informaţiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă şi precisă a informaţiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?	A) Fluxul informaţional la nivelul entităţii	1) *Regulamentul de organizare şi funcţionare* 2) *analiză* privind fluxurile de informaţii şi circulaţia documentelor din entitate şi, cu alte entităţi, înregistrată la arhivă 3) *procedurile operaţionale*, înregistrate la arhivă		
Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii şi personalul de execuţie din cadrul unui compartiment să fie informaţi cu	A) Realizarea de şedinţe de lucru	1) *procesele verbale/minutele şedinţelor de lucru* sau alte documente, înregistrate la arhivă		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
privire la proiectele de decizii sau iniţiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile şi responsabilităţile?				
Standardul 14 - Corespondenţa şi arhivarea				
Sunt aplicate proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea şi arhivarea corespondenţei?	A) Elaborarea unor proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea şi arhivarea corespondenţei	1) *procedurile operaţionale*, înregistrate la arhivă 2) *Registrul de evidenţă a procedurilor operaţionale*		
	B) Comunicarea şi aplicarea procedurilor pentru primirea/expedierea, înregistrarea şi arhivarea corespondenţei	1) lista persoanelor la care se difuzează procedura elaborată este completată (pct. 3 din modelul de procedură) 2) documente de verificare privind aplicarea procedurilor operaţionale (planul de control şi rezultatul controalelor) 3) cazurile de încălcare a prevederilor procedurilor pentru primirea/expedierea, înregistrarea şi arhivarea corespondenţei		
Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea şi depozitarea informaţiilor clasificate sunt cunoscute şi aplicate în practică?	A) Prelucrarea reglementărilor legale în vigoare cu privire la manipularea şi depozitarea informaţiilor clasificate	1) *registrul de prelucrare a actelor normative sau un tabel* privind luarea la cunoştinţă		
	B) Aplicarea reglementărilor legale în vigoare cu privire la manipularea şi depozitarea informaţiilor clasificate	1) planul de control şi rezultatul controalelor în acest domeniu		
Standardul 16 - Semnalarea neregularităţilor				
A fost comunicată salariaţilor procedura aplicabilă în cazul semnalării unor neregularităţi?	A) Elaborarea unei proceduri privind semnalarea neregularităţilor	1) *procedura operaţională*, înregistrată la arhivă		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
	B) Comunicarea personalului a procedurii privind semnalarea neregularităţilor	1) *registrul de prelucrare a actelor normative sau un tabel* privind luarea la cunoştinţă despre prevederile procedurii 2) lista persoanelor la care se difuzează procedura elaborată este completată (pct. 3 din modelul de procedură)		
În cazul semnalării unor neregularităţi, conducătorul de compartiment a întreprins cercetările adecvate în scopul elucidării acestora şi a aplicat măsurile care se impun?	A) Dispunerea cercetărilor adecvate pentru neregularităţile semnalate	1) actele de sesizare a neregularităţilor (inclusiv rapoarte de audit sau acte de control), înregistrate la arhivă 2) actele de cercetare a neregularităţilor semnalate, înregistrate la arhivă		
	B) Aplicarea măsurilor corective stabilite	1) actele de cercetare a neregularităţilor semnalate, înregistrate la arhivă 2) stadiul aplicării măsurilor stabilite		
IV. ACTIVITĂŢI DE CONTROL				
Standardul 17 - Proceduri				
Pentru activităţile proprii au fost elaborate/actualizate proceduri operaţionale?	A) Identificarea activităţilor desfăşurate în cadrul entităţii	1) *Regulamentul de organizare şi funcţionare* 2) lista activităţilor identificate, înregistrată la arhivă		
	B) Stabilirea activităţilor procedurabile din cadrul celor identificate	1) lista activităţilor procedurabile, înregistrată la arhivă		
	C) Elaborarea/actualizarea procedurilor operaţionale (stadiul acestora)	1) lista activităţilor procedurabile, înregistrată la arhivă 2) registrul pentru evidenţa procedurilor operaţionale 3) procedurile elaborate, înregistrată la arhivă		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Procedurile operaţionale comunicate salariaţilor sunt aplicate?	A) Comunicarea procedurilor operaţionale personalului	1) lista persoanelor la care se difuzează procedura elaborată este completată (pct. 3 din modelul de procedură) sau tabel de luare la cunoştinţă a prevederilor procedurii		
	B) Aplicarea procedurilor operaţionale	1) planul de control 2) rapoarte/situaţii privind controlul intern/managerial 3) cazurile de nerespectare a paşilor procedurali semnalate de către diferite structuri/persoane (Curtea de Conturi, Auditul Intern, controale proprii sau ierarhice etc.)		
Standardul 18 - Separarea atribuţiilor				
Funcţiile de iniţiere, verificare şi aprobare a operaţiunilor sunt funcţii separate şi exercitate de persoane diferite?	A) Asigurarea separării atribuţiilor	1) *Regulamentul de organizare şi funcţionare* 2) *fişele postului* 3) cazurile de nerespectare a paşilor procedurali semnalate de către diferite structuri/persoane (Curtea de Conturi, Auditul Intern, controale proprii sau ierarhice etc.)		
Conceperea şi aplicarea procedurilor asigură separarea atribuţiilor?	A) Asigurarea separării atribuţiilor în elaborarea procedurilor	1) *procedurile operaţionale*, înregistrate la arhivă (se analizează *pct. 9 Responsabilităţi şi răspunderi în derularea activităţii* din procedurile operaţionale)		
Standardul 19 - Supravegherea				
Managerii supraveghează şi supervizează activităţile care intră în responsabilitatea lor directă?	A) Stabilirea de măsuri de supraveghere şi supervizare a activităţilor	1) *plan de control* 2) *procedurile operaţionale*		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Supervizarea unor activităţi care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează pe baza unor proceduri prestabilite?	A) Faptul că procedurile operaţionale elaborate prevăd la pct. 9 *Responsabilităţi şi răspunderi în derularea activităţii* supervizarea activităţilor cu grad ridicat de expunere la risc	1) *procedurile operaţionale*		
Standardul 20 - Gestionarea abaterilor				
În situaţia în care, din cauza unor circumstanţe deosebite, apar abateri faţă de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operaţiunilor?	A) Faptul că operaţiunile care sunt efectuate fără respectarea procedurilor sunt aprobate în mod corespunzător, iar abaterile de la proceduri sunt raportate	1) procedură operaţională privind gestionarea 2) raport de semnalare a abaterii de la procedură		
Se efectuează o analiză periodică a circumstanţelor şi a modului cum au fost gestionate abaterile în vederea desprinderii, pentru viitor, a unor concluzii de bună practică?	A) Analizarea abaterilor	1) raport de analiză a abaterii		
Standardul 21 – Continuitatea activităţii				
Sunt inventariate situaţiile generatoare de întreruperi în derularea unor activităţi?	A) Identificarea evenimentelor posibile generatoare de întreruperi în derularea unor activităţi	1) listă/tabel cu evenimentele/situaţiile posibile generatoare de întreruperi în derularea unor activităţi, înregistrat la arhivă		
Sunt stabilite şi aplicate măsuri pentru asigurarea continuităţii activităţii, în cazul apariţiei unor situaţii generatoare de întreruperi?	B) Elaborarea unor planuri pentru continuitatea activităţilor (de exemplu, planul P.S.I.)	1) listă/tabel cu evenimentele/situaţiile posibile generatoare de întreruperi în derularea unor activităţi, înregistrat la arhivă 2) planurile de asigurare a continuităţii activităţilor 3) cazurile de aplicare		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Standardul 22 - Strategii de control				
Au fost elaborate strategii de control adecvate pentru atingerea obiectivelor specifice?	A) Elaborarea planului/strategiei de control pentru atingerea obiectivelor	1) planul/strategia de control, înregistrat la arhivă		
Strategiile de control aplicate furnizează o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor specifice?	A) Monitorizarea stadiului îndeplinirii obiectivelor	1) stadiul realizării planului/strategiei de control 2) analiza stadiului îndeplinirii obiectivelor, înregistrată la arhivă 3) rapoarte privind activitățile de control		
Standardul 23 - Accesul la resurse				
Sunt emise acte administrative de reglementare a accesului salariaţilor din compartiment la resursele materiale, financiare şi informaţionale?	A) Reglementarea accesului salariaţilor la resurse prin acte administrative	1) norme de consum/dotare 2) stabilirea nivelului de acces la resurse 3) fişele postului		
Accesul personalului la resurse se realizează cu respectarea strictă a normelor cuprinse în actele administrative de reglementare cu acest obiect?	A) Monitorizarea accesului salariaţilor la resurse	1) rapoarte de audit/acte de control/verificări ale conducerii		
V. AUDITAREA ŞI EVALUAREA				
Standardul 24 - Verificarea şi evaluarea controlului				
Conducătorul compartimentului realizează, anual, operaţiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial existent la acest nivel?	A) Stabilirea de responsabilităţi prin fişele postului cu privire la autoevaluare	1) fişele postului		
	B) Realizarea autoevaluării anuale	1) chestionarul de autoevaluare sau alt document de autoevaluare		

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Ce se verifică	Ce documente/probe trebuie să existe pentru implementare	Baza legală	Obs.
Operaţiunile de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial au drept rezultat date, informaţii şi constatări pertinente necesare luării de decizii operaţionale, precum şi raportării?	A) Pertinenţa autoevaluării	1) chestionarul de autoevaluare sau alt document de autoevaluare		
Standardul 25 - Auditul intern				
Compartimentul de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?	A) Îndeplinirea programului de audit şi asigurarea unui număr suficient de auditori	1) dimensionarea structurii de audit 2) gradul de încadrare cu auditori 3) planul de audit intern		
Compartimentul de audit intern execută, în afara misiunilor de asigurare, planificate şi aprobate de manager, şi misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial al compartimentului?	A) Executarea de misiuni de consiliere pe linia controlului intern/managerial	1) planul de audit intern 2) rapoartele misiunilor de audit		

Tabelul nr. 4.11 – Ghid pentru completarea *Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial*

Scanned with OKEN Scanner

Compartiment .....

Conducător de compartiment

.....

Numele şi prenumele, funcţia/semnătura/data

CHESTIONAR DE AUTOEVALUARE

a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
I. MEDIUL DE CONTROL			
Standardul 1 - Etica, integritatea			**I**
A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabileşte reguli de comportament etic în realizarea atribuţiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât şi celui de execuţie din cadrul compartimentului?	**Da**	În cadrul entităţii se aplică prevederile Codului de conduită etică, înregistrat la arhivă cu nr._____, care stabileşte reguli de comportament etic în realizarea atribuţiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât şi celui de execuţie din cadrul compartimentului_____. De asemenea, în cadrul compartimentului _____ se aplică regulile de comportament etic stabilite prin codul de conduită etică al personalului_____. (se menţionează, alte coduri de conduită etică aplicabile personalului din cadrul compartimentului; de exemplu pentru compartimentul achiziţii se aplică codul personalului achizitor emis de ANRMAP; pentru personalul auditor se aplică codul de conduită etică al auditorilor interni etc.) Prevederile codului (codurilor) de conduită au fost aduse la cunoştinţa întregului personal al compartimentului pe bază de semnătură în registrul pentru instruirea personalului, înregistrat la arhivă cu nr._____ (în loc de un registru de prelucrare a prevederilor legislative se poate întocmi un tabel de luare la cunoştinţă.) Codul (codurile) de conduită menţionate au fost postate pe pagina de web a entităţii la adresele http://_____ şi pot fi accesate de întregul personal.	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
		Angajaţii nou încadraţi în entitate sau mutaţi în cadrul compartimentului _____ au fost prelucraţi cu privire la prevederile codului (codurilor) de conduită etică (_____) şi au semnat în tabelul înregistrat la nr. _____/(în registrul pentru instruirea personalului, înregistrat la nr._____) de luare la cunoştinţă.	
Salariaţii beneficiază de consiliere etică şi li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?	Da	Prin actul administrativ (decizia etc.) nr._____ a fost desemnat, la nivelul entităţii, pentru întreg personalul, un responsabil pentru consiliere etică şi monitorizarea respectării normelor de conduită. De asemenea, fişa postului acestei persoane a fost completată cu atribuţii distincte privind realizarea consilierii etice şi monitorizarea respectării normelor de conduită. (Se recomandă desemnarea unei persoane din cadrul compartimentului resurse umane; în cazul în care în entitate sunt încadraţi funcţionari publici, din rândul acestora poate fi stabilit un responsabil pentru realizarea consilierii etice şi monitorizarea respectării normelor de conduită de către întreg personalul entităţii (funcţionari publici şi alte categorii de personal). Trimestrial, au fost întocmite „Rapoartele privind respectarea normelor de conduită etică" de către funcţionarii publici (sau de către alte categorii de personal, dacă este cazul), ce au fost înaintate ierarhic. Angajaţii au beneficiat de consiliere etică în cadrul procesului de evaluare a performanţelor acestora. În scopul prevenirii încălcării normelor de conduită în cadrul entităţii, consilierul de etică/persoana desemnată din cadrul compartimentului resurse umane a adus la cunoştinţa angajaţilor cazurile de încălcare a normelor de conduită etică. În conformitate cu prevederile Legii nr. 176/2010 privind integritatea în exercitarea funcţiilor şi demnităţilor publice, pentru modificarea şi completarea Legii nr. 144/2007 privind înfiinţarea, organizarea şi funcţionarea Agenţiei Naţionale de Integritate, precum şi pentru modificarea şi completarea altor acte normative, au fost depuse şi publicate declaraţiile de avere şi de interese ale	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 3 - Competenţă, performanţă			**I**
Au fost analizate şi stabilite cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor asociate fiecărui post?	**Da**	În fişele postului au fost completate cunoştinţele şi aptitudinile necesare a fi deţinute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuţiilor. (se verifică, prin sondaj)	
Sunt identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului?	**Da**	În baza prevederilor art. 53 din Legea nr. 188/1999 *privind statul funcţionarilor publici*, republicată, au fost identificate nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului, fiind înaintat formularul standard stabilit în acest sens, potrivit Ordinului preşedintelui Agenţiei Naţionale a Funcţionarilor Publici nr. 1925/2010. (pentru funcţionarii publici) Nevoile de perfecţionare a pregătirii profesionale a personalului au fost stabilite în documentul nr. _____. (pentru alte categorii de persoane).	
Sunt elaborate şi realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecţionare identificate anterior?	**Da**	În cadrul entităţii (compartimentului) a fost elaborat programul de pregătire profesională înregistrat la arhivă cu nr._____ Programul de pregătire profesională menţionat a fost îndeplinit în proporţie de ___%.	
Standardul 4 - Funcţii sensibile			**I**
A fost întocmit inventarul funcţiilor sensibile?	**Da**	În cadrul entităţii au fost elaborate *Inventarul funcţiilor sensibile*, precum şi *Lista cu salariaţii care ocupă funcţii sensibile*, înregistrate la arhivă cu nr._____	
Este stabilită o politică adecvată de rotaţie a salariaţilor din funcţiile sensibile?	**Da**	Pentru funcţiile sensibile identificate a fost elaborat Planul pentru asigurarea rotaţiei salariaţilor care ocupă funcţii sensibile, înregistrat la arhivă cu nr._____	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
		personalului entităţii, care făcea obiectul acestora. Declaraţiile de avere şi de interese au fost înregistrate şi luate în evidenţă în registrele special destinate, respectiv Registrul declaraţiilor de avere nr. ___ şi Registrul declaraţiilor de interese nr. __. Copii certificate ale declaraţiilor de avere şi de interese, precum şi o copie certificată a registrelor au fost transmise Agenţiei Naţionale de Integritate, în vederea îndeplinirii atribuţiilor de evaluare.	
Standardul 2 - Atribuţii, funcţii, sarcini			**I**
Personalului îi sunt aduse la cunoştinţă documentele actualizate privind misiunea entităţii, regulamentele interne şi fişele posturilor?	**Da**	Misiunea şi atribuţiile entităţii au fost definite în Regulamentul de organizare şi funcţionare înregistrat la nr. _____, ce a fost actualizat periodic. De asemenea, la nivelul entităţii a fost elaborat şi actualizat Regulamentul de ordine interioară, înregistrat la nr._____, precum şi _____. (se precizează, dacă este cazul, alte regulamente interne elaborate în funcţie de specificul activităţilor compartimentului.) Au fost elaborate, actualizate şi înregistrate la arhivă, fişele posturilor personalului. (se verifică prin sondaj actualizarea fişelor postului) Personalului i-au fost aduse la cunoştinţă, pe bază de semnătură în registrul pentru instruirea personalului, înregistrat la nr._____ /(în tabelul înregistrat la nr. _____), prevederile Regulamentului de organizare şi funcţionare (misiunea şi atribuţiile entităţii), precum şi Regulamentul de ordine interioară/alte regulamente interne. Totodată, fişele posturilor au fost semnate de luare la cunoştinţă de fiecare titular. (se verifică, prin sondaj, semnarea fişelor posturilor)	
Sarcinile/atribuţiile asociate posturilor sunt stabilite în concordanţă cu competenţele decizionale necesare realizării acestora?	**Da**	Din analiza fişelor posturilor, statului de organizare şi regulamentului de organizare şi funcţionare a rezultat că se asigură concordanţa între sarcinile/atribuţiile menţionate în fişele posturilor personalului şi competenţele decizionale necesare realizării acestora. (se verifică, prin sondaj, posibilitatea existenţei unor cazuri în care sarcinile/atribuţiile asociate posturilor nu sunt stabilite în concordanţă cu competenţele decizionale necesare realizării acestora)	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 5 - Delegarea			**I**
Sunt stabilite şi comunicate limitele competenţelor şi responsabilităţilor care se deleagă?	**Da**	Prin acte de delegare (sau alte modalităţi) au fost stabilite şi comunicate limitele competenţelor şi responsabilităţilor care se deleagă (inclusiv actele de delegare a calităţii de ordonator de credite). Fişele postului au fost actualizate corespunzător cu responsabilităţile şi atribuţiile delegate. (se verifică, prin sondaj, corespondenţa între atribuţiile şi responsabilităţile delegate şi cele menţionate în fişa postului). Competenţele şi responsabilităţile delegate au fost comunicate persoanelor împuternicite, care au semnat fişele posturilor.	
Delegarea/subdelegarea de competenţă se realizează în baza unor proceduri specifice aprobate?	**Da**	În cadrul entităţii (compartimentului), pentru realizarea delegărilor/subdelegărilor de competenţă se aplică procedura cod _____, aprobată de conducătorul entităţii.	
Standardul 6 - Structura organizatorică			**I**
Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activităţi, în scopul identificării eventualelor disfuncţionalităţi în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fişele posturilor şi în stabilirea atribuţiilor compartimentului?	**Da**	În cadrul şedinţelor de lucru (sau alt document înregistrat) sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activităţi, în scopul identificării eventualelor disfuncţionalităţi în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fişele posturilor şi în stabilirea atribuţiilor compartimentului. Pentru remedierea acestor disfuncţionalităţi, au fost stabilite măsuri, ce au fost înscrise în procesele verbale/minuta şedinţei. (se pot da câteva exemple; se verifică prin sondaj).	
Structura organizatorică asigură funcţionarea circuitelor şi fluxurilor informaţionale necesare supravegherii şi realizării activităţilor proprii?	**Da**	Din analiza organigramei, regulamentului de organizare şi funcţionare (precum şi a altor documente, dacă este cazul) a rezultat că structura organizatorică a compartimentului asigură funcţionarea circuitelor şi fluxurilor informaţionale necesare supravegherii şi realizării activităţilor proprii. (în caz contrar, se prezintă elementele de disfuncţii).	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
II. PERFORMANŢA ŞI MANAGEMENTUL RISCULUI			
Standardul 7 - Obiective			**I**
Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?	**Da**	În cadrul planului (unui document de planificare) _____, înregistrat la arhivă cu nr._____ au fost stabilite obiectivele specifice ale compartimentului_____.	
Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerinţe S.M.A.R.T.? (Unde: S - precise; M - măsurabile şi verificabile; A - necesare; R - realiste; T - cu termen de realizare.)	**Da**	Obiectivele stabilite răspund cerinţelor S.M.A.R.T., aşa cum rezultă din evaluarea din anexa nr. _, la acest chestionar. (se verifică dacă obiectivele definite răspund cerinţelor S.M.A.R.T. prin elaborarea unui tabel în acest sens)	
Sunt stabilite activităţile individuale pentru fiecare salariat, care să conducă la atingerea obiectivelor specifice compartimentului?	**Da**	În cadrul planului (unui document de planificare) _____, înregistrat la arhivă cu nr._____ au fost stabilite activităţile necesare îndeplinirii obiectivelor specifice compartimentului _____, precum şi atribuţiile stabilite salariaţilor prin fişele postului (se verifică, prin sondaj, corelaţia între obiectivele, activităţile din plan şi atribuţiile/responsabilităţile stabilite în fişa postului.)	
Standardul 8 - Planificarea			**I**
Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activităţile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?	**Da**	În cadrul planului (unui document de planificare) _____, înregistrat la arhivă cu nr._____ au fost stabilite resursele necesare efectuării activităţilor, în concordanţă cu prevederile bugetului aprobat. (se verifică, prin sondaj, concordanţa între costul estimativ şi prevederile bugetului aprobat.)	
În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în	**Da**	În cadrul şedinţelor de lucru au fost analizate cazurile de modificare a obiectivelor specifice, pentru stabilirea măsurilor necesare încadrării în fonduri. De asemenea, în cazurile de redimensionare a fondurilor alocate prin buget au fost reajustate obiectivele. (se dau exemple, în acest sens)	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
indicatorilor asociaţi obiectivelor specifice, în scopul operării corecţiilor cuvenite?		acest sens sunt _____. (se prezintă cazurile de schimbare/modificare a indicatorilor de monitorizare ai performanţelor din cauză că nu asigurau măsurarea adecvată a gradului de îndeplinire a obiectivelor)	
Standardul 11 - Managementul riscului			**I**
Sunt identificate şi evaluate principalele riscuri, proprii activităţilor din cadrul compartimentului?	**Da**	Au fost identificate şi evaluate principalele riscuri asociate obiectivelor şi activităţilor din cadrul compartimentului _____. (pentru stabilirea îndeplinirii criteriului se compară registrul de riscuri cu documentele de planificare, respectiv obiectivele şi activităţile stabilite)	
Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate şi evaluate la nivelul activităţilor din cadrul compartimentului?	**Da**	La nivelul compartimentului _____ au fost stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate, care au fost înscrise în registrul de riscuri la rubrica „Instrumentele de control intern". (se menţionează, dacă este cazul, şi alte documente în care au fost stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate, cum ar fi planuri de măsuri)	
Este asigurată completarea/ actualizarea registrului riscurilor?	**Da**	La nivelul entităţii a fost elaborat Registrul riscurilor, înregistrat la arhivă cu nr._____, care este completat cu riscurile asociate tuturor compartimentelor entităţii şi actualizat.	
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări			**I**
Stabilirea obiectivelor specifice are la bază formularea de ipoteze/premise, acceptate prin consens?	**Da**	La stabilirea obiectivelor, au fost formulate ipoteze/premise, acceptate prin consens, ce au fost înscrise în documentul înregistrat la arhivă cu nr._____ . (sau ca parte integrantă a planului)	
Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări	**Da**	Atunci când au fost constatate modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării obiectivelor, aceste obiective au fost reevaluate sau chiar reformulate. De exemplu.....(se prezintă	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
resursele repartizate?			
Standardul 9 - Coordonarea			**I**
Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor şi activităţilor compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenţei şi coerenţei acestora?	**Da**	În cadrul şedinţelor de lucru ale conducătorului entităţii au fost adoptate măsuri de coordonare a deciziilor şi activităţilor compartimentului_____ cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenţei şi coerenţei acestora. (se dau exemple, în acest sens)	
În compartiment se realizează consultarea prealabilă, în vederea coordonării activităţilor?	**Da**	În compartimentul_____ s-au realizat consultări prealabile, în vederea coordonării activităţilor. Astfel, măsurile stabilite în cadrul şedinţelor de lucru pentru desfăşurarea şi coordonarea activităţilor au fost discutate de către şeful compartimentului cu personalul din subordine. Pentru coordonarea activităţilor au fost stabilite, după realizarea unor consultări prealabile, acţiuni şi termene de realizare, care să conducă la îndeplinirea activităţilor conform planificării. Toate aceste aspecte au fost materializate în agendele de lucru ale personalului.	
Standardul 10 - Monitorizarea performanţelor			**I**
Este instituit un sistem de monitorizare şi raportare a performanţelor, pe baza indicatorilor asociaţi obiectivelor specifice?	**Da**	Pentru fiecare obiectiv stabilit în planul _____ (sau alt document de planificare, dacă este cazul) au fost stabiliţi indicatori de monitorizare ai performanţelor prin documentul înregistrat la arhivă cu nr._____ (se recomandă ca indicatorii de monitorizare ai performanţelor să fie stabiliţi într-un document care să fie parte integrantă a planului/documentului de planificare) La nivelul compartimentului, respectiv entităţii este implementat un sistem de monitorizare şi raportare a performanţelor, pe baza indicatorilor asociaţi obiectivelor specifice. Astfel, periodic este analizat gradul de îndeplinire a obiectivelor prin rapoartele de performanţă (sau alte documente similare).	
Atunci când necesităţile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanţei	**Da**	La schimbarea obiectivelor şi atunci când necesităţile au impus, la nivelul entităţii s-a efectuat reevaluarea relevanţei indicatorilor asociaţi obiectivelor, operându-se corecţiilor cuvenite. Exemple în	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?		documente în acest sens; se verifică ce ipoteze stabilite s-au modificat şi dacă au fost reevaluate obiectivele aferente)	
III. INFORMAREA ŞI COMUNICAREA			
Standardul 12 - Informarea			**I**
Au fost stabilite tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele şi destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere şi cel de execuţie, prin primirea şi transmiterea informaţiilor, să îşi poată îndeplini sarcinile de serviciu?	**Da**	Prin documentul înregistrat la arhivă cu nr._____, la nivelul compartimentului_____ au fost stabilite tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele şi destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere şi cel de execuţie, prin primirea şi transmiterea informaţiilor, să îşi poată îndeplini sarcinile de serviciu.	
Colectarea, prelucrarea şi centralizarea informaţiilor se realizează în sistem informatizat?	**Da**	În cadrul entităţii, colectarea, prelucrarea şi centralizarea informaţiilor se realizează prin utilizarea reţelei de calculatoare şi a sistemului de management electronic al documentelor.	
Standardul 13 - Comunicarea			**I**
Circuitele informaţionale (traseele pe care circulă informaţiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă şi precisă a informaţiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?	**Da**	În cadrul entităţii, colectarea, prelucrarea şi centralizarea informaţiilor se realizează prin utilizarea reţelei de calculatoare şi a sistemului de management electronic al documentelor.	
Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii şi	**Da**	În cadrul entităţii, colectarea, prelucrarea şi centralizarea informaţiilor se realizează prin utilizarea reţelei de calculatoare _____şi a sistemului de management electronic al documentelor.	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
personalul de execuţie din cadrul unui compartiment să fie informaţi cu privire la proiectele de decizii sau iniţiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile şi responsabilităţile?			
Standardul 14 - Corespondenţa şi arhivarea			I
Sunt aplicate proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea şi arhivarea corespondenţei?	**Da**	La nivelul entităţii, se aplică următoarele proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea şi arhivarea corespondenţei:_____	
Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea şi depozitarea informaţiilor clasificate sunt cunoscute şi aplicate în practică?	**Da**	Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea şi depozitarea informaţiilor clasificate au fost prelucrate trimestrial cu personalul entităţii, conform fişelor de pregătire individuală. Periodic, personalul a fost testat cu privire la cunoaşterea acestor reglementări. Conform planului de control, din verificările efectuate a rezultat (sau se menţionează alte concluzii) aplicarea în practică a reglementărilor cu privire la manipularea şi depozitarea informaţiilor clasificate.	
Standardul 16 - Semnalarea neregularităţilor			I
A fost comunicată salariaţilor procedura aplicabilă în cazul semnalării unor neregularităţi?	**Da**	La nivelul entităţii, se aplică procedura cod _____ aplicabilă în cazul semnalării unor neregularităţi, care a fost comunicată personalului pe bază de semnătură în registrul pentru instruirea personalului, înregistrat la nr._____/(în tabelul înregistrat la nr._____).	
În cazul semnalării unor neregularităţi, conducătorul de compartiment a întreprins cercetările	**Da**	Pentru neregularităţile semnalate, factorii responsabili au întreprins cercetările adecvate pentru elucidarea lor şi stabilirea măsurilor ce se impun. Măsurile stabilite au fost aplicate. (se face corelaţia între neregularităţile semnalate, cercetarea acestora, măsurile stabilite şi aplicarea lor).	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
		către structuri cu atribuţii de control/verificare/evaluare: Curtea de Conturi, auditul intern, controale proprii sau ierarhice etc.)	
Conceperea şi aplicarea procedurilor asigură separarea atribuţiilor?	**Da**	Din analiza, prin sondaj, a pct. 9 *„Responsabilităţi şi răspunderi în derularea activităţii”* din procedurile operaţionale, a rezultat că procedurile operaţionale întocmite asigură separarea atribuţiilor.	
Standardul 19 - Supravegherea			**I**
Managerii supraveghează şi supervizează activităţile care intră în responsabilitatea lor directă?	**Da**	În planul de control elaborat la nivelul entităţii şi înregistrat la arhivă cu nr. _____, au fost stabilite măsuri de supraveghere şi supervizare a activităţilor care intră în responsabilitatea directă a managerului compartimentului.	
Supervizarea unor activităţi care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează pe baza unor proceduri prestabilite?	**Da**	Supervizarea activităţilor care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează în conformitate cu prevederile procedurilor operaţionale elaborate, care prevăd aceste acţiuni la pct. 9 *„Responsabilităţi şi răspunderi în derularea activităţii”*. (se verifică prin sondaj)	
Standardul 20 - Gestionarea abaterilor			**I**
În situaţia în care, din cauza unor circumstanţe deosebite, apar abateri faţă de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operaţiunilor?	**Da**	Pentru gestionarea abaterilor, la nivelul entităţii a fost elaborată şi se aplică procedura operaţională cod _____, care prevede, în aceste cazuri, înainte de efectuarea operaţiunilor, întocmirea de documente adecvate, precum şi nivelul corespunzător de aprobare. Această procedură a fost aplicată (dacă a fost cazul)	
Se efectuează o analiză periodică a circumstanţelor şi a modului cum au	**Da**	Procedura operaţională pentru gestionarea abaterilor (cod_____) prevede analizarea circumstanţelor modului cum au fost gestionate abaterile, în vederea desprinderii, pentru viitor, a	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
adecvate în scopul elucidării acestora şi a aplicat măsurile care se impun?			
IV. ACTIVITĂŢI DE CONTROL			
Standardul 17 - Proceduri			**I**
Pentru activităţile proprii au fost elaborate/actualizate proceduri operaţionale?	**Da**	La nivelul compartimentului _____ au fost inventariate activităţile desfăşurate, rezultând un număr de __ activităţi. Dintre acestea, __ activităţi au fost stabilite ca fiind procedurabile, reprezentând _% din total. Pentru activităţile stabilite ca fiind procedurabile, în număr de ___, au fost elaborate proceduri formalizate în cuantum de ___. Procedurile elaborate au fost avizate şi aprobate, baza întocmirii acestora fiind modelul standard din anexa nr. 1 la Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, republicat. Procedurile elaborate au fost actualizate. (se verifică prin sondaj)	
Procedurile operaţionale comunicate salariaţilor sunt aplicate?	**Da**	Din analiza pct. 3 din modelul de procedură „Lista persoanelor la care se difuzează procedura", a rezultat că procedurile operaţionale au fost comunicate personalului, fiind semnate de luare la cunoştinţă. De asemenea, din analiza efectuată prin sondaj în cadrul compartimentului _____ a rezultat că procedurile elaborate sunt aplicate.	
Standardul 18 - Separarea atribuţiilor			**I**
Funcţiile de iniţiere, verificare şi aprobare a operaţiunilor sunt funcţii separate şi exercitate de persoane diferite?	**Da**	În cadrul compartimentului _____, este asigurată separarea funcţiilor de iniţiere, verificare şi aprobare a operaţiunilor, precum şi exercitarea acestora de persoane diferite. (se verifică prin sondaj repartizarea atribuţiilor din regulamentul de organizare şi funcţionare, fişele posturilor în acest sens; de asemenea, se verifică existenţa unor cazuri de neseparare a atribuţiilor semnalate de	

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
fost gestionate abaterile în vederea desprinderii, pentru viitor, a unor concluzii de bună practică?		unor concluzii de bună practică. Această procedură a fost aplicată (dacă a fost cazul)	
Standardul 21 – Continuitatea activităţii			**I**
Sunt inventariate situaţiile generatoare de întreruperi în derularea unor activităţi?	**Da**	În cadrul compartimentului _____ au fost inventariate situaţiile/evenimentele posibile de generare a unor întreruperi în desfăşurarea activităţilor, conform listei înregistrate la arhivă cu nr._____	
Sunt stabilite şi aplicate măsuri pentru asigurarea continuităţii activităţii, în cazul apariţiei unor situaţii generatoare de întreruperi?	**Da**	Sunt stabilite măsuri, planuri sau proceduri pentru asigurarea continuităţii activităţii, înregistrate la arhivă, care să fie puse în practică în caz de manifestare a activităţilor/evenimentelor generatoare de întreruperi, ce au fost identificate. Câteva exemple în acest sens sunt_____ (se verifică dacă pentru evenimentele posibile de generare a unor întreruperi în desfăşurarea activităţilor au fost stabilite măsuri pentru asigurarea continuităţii activităţii, precum şi eventuale cazuri de aplicare)	
Standardul 22 - Strategii de control			**I**
Au fost elaborate strategii de control adecvate pentru atingerea obiectivelor specifice?	**Da**	La nivelul entităţii a fost elaborat planul de control înregistrat la arhivă cu nr. _____, în care sunt prevăzute strategii de control adecvate pentru atingerea obiectivelor specifice. (ar trebui să includă stabilirea obiectivelor de control, resurselor necesare, pregătirii personalului de control, metodele şi procedurile de control, modul de evaluare a controalelor, tipurile de control etc.)	
Strategiile de control aplicate furnizează o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor specifice?	**Da**	Aşa cum rezultă din rapoartele privind stadiul îndeplinirii obiectivelor specifice, precum şi din rezultatele activităţilor de control, strategiile de control aplicate au furnizat o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor specifice.	
Standardul 23 - Accesul la resurse			**I**

Scanned with OKEN Scanner

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Sunt emise acte administrative de reglementare a accesului salariaţilor din compartiment la resursele materiale, financiare şi informaţionale?	Da	La nivelul compartimentului _____, accesul la resurse este asigurat prin norme de consum pentru _____, fişe de evidenţă a materialelor, _____etc. Accesul la resursele informaţionale este realizat în conformitate cu prevederile _____	
Accesul personalului la resurse se realizează cu respectarea strictă a normelor cuprinse în actele administrative de reglementare cu acest obiect?	Da	În urma verificărilor/controalelor efectuate conform planului de control înregistrat la arhivă cu nr. _____, accesul personalului la resurse s-a realizat cu respectarea strictă a normelor cuprinse în actele administrative de reglementare (legislaţie specifică, norme de dotare şi consum etc.) (se verifică, prin sondaj, dacă nu au fost efectuate controale pe parcursul anului; se utilizează rezultatele altor verificări, respectiv auditul intern, alte comisii de control etc.)	
V. AUDITAREA ŞI EVALUAREA			
Standardul 24 - Verificarea şi evaluarea controlului			**I**
Conducătorul compartimentului realizează, anual, operaţiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial existent la acest nivel?	Da	În cadrul compartimentului s-a desfăşurat autoevaluarea sistemului de control intern/managerial, rezultatele fiind consemnate în chestionarul de autoevaluare nr.___din____. (pentru anul 2011, se vor menţiona evaluările auditului intern şi alte controale privind sistemul de control intern/managerial)	
Operaţiunile de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial au drept rezultat date, informaţii şi constatări pertinente necesare luării de decizii operaţionale, precum şi raportării?	Da	În urma operaţiunilor de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial, la nivelul entităţii au fost prezentate date şi constatări privind stadiul implementării standardelor. Acestea au fost valorificate prin îmbunătăţirea sistemului decizional, precum şi a raportărilor întocmite pe această linie.	

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

4.4.3.3. Completarea Situației sintetice a rezultatelor autoevaluării

După completarea chestionarelor de autoevaluare la nivelul compartimentelor entității, *structura cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică privind sistemul propriu de control intern/managerial* întocmește **Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării** (anexa nr. 4.2. la *Instrucțiuni*), prin centralizarea informațiilor din chestionarele de autoevaluare, semnate și transmise de conducătorii de compartimente.

Macheta *Situației sintetice a rezultatelor autoevaluării* este prezentată în tabelul 4.13.

Entitatea publică .....

Președintele structurii

.....

Numele și prenumele/funcția/semnătura/data

SITUAȚIA SINTETICĂ

a rezultatelor autoevaluării

Denumirea standardului	Numărul compartimentelor în care standardul este aplicabil	Din care, compartimente în care standardul este			La nivelul entității publice standardul este:
		I	PI	NI	I/PI/NI
1	2	3	4	5	6
Total număr compartimente =					
I. MEDIUL DE CONTROL					
Standardul 1 - Etica, integritatea					
Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini					
Standardul 3 - Competență, performanță					
Standardul 4 - Funcții sensibile					
Standardul 5 - Delegarea					
Standardul 6 - Structura organizatorică					
II. PERFORMANȚA ȘI MANAGEMENTUL RISCULUI					
Standardul 7 - Obiective					
Standardul 8 - Planificarea					
Standardul 9 - Coordonarea					
Standardul 10 - Monitorizarea performanțelor					
Standardul 11 - Managementul riscului					
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări					
III. INFORMAREA ȘI COMUNICAREA					
Standardul 12 - Informarea					
Standardul 13 - Comunicarea					
Standardul 14 - Corespondența și arhivarea					
Standardul 16 - Semnalarea neregularităților					

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns şi explicaţii		La nivelul compartimentului standardul este:
	Da/ Nu	Explicaţie asociată răspunsului	I/PI/NI
1	2	3	4
Standardul 25 - Auditul intern			**I**
Compartimentul de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?	**Da**	Programul de audit intern pe anul ____ a fost realizat în proporţie de _____%, dispunând astfel de personal suficient în acest sens. (se completează neaplicabil de alte compartimente)	
Compartimentul de audit intern execută, în afara misiunilor de asigurare, planificate şi aprobate de manager, şi misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial al compartimentului?	**Da**	Compartimentul de audit intern a executat următoarele misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial_____ (se completează neaplicabil de alte compartimente)	
Concluzii cu privire la stadiul de implementare a standardelor de control intern/managerial În baza evaluării efectuate la compartimentul _____ a rezultat că ___ standarde sunt implementate, ____ sunt parţial implementate, iar ____neimplementate. Măsuri de adoptat: se va actualiza programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial cu obiective şi măsuri de implementare a standardelor parţial implementate şi neimplementate.			

Tabelul nr. 4.12 – Un exemplu privind completarea *Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial*

(Observaţii: textul având culoarea *gri* reprezintă indicaţii de completare)

Scanned with OKEN Scanner

IV. ACTIVITĂŢI DE CONTROL					
Standardul 17 - Proceduri					
Standardul 18 - Separarea atribuţiilor					
Standardul 19 - Supravegherea					
Standardul 20 - Gestionarea abaterilor					
Standardul 21 – Continuitatea activităţii					
Standardul 22 - Strategii de control					
Standardul 23 - Accesul la resurse					
V. AUDITAREA ŞI EVALUAREA					
Standardul 24 - Verificarea şi evaluarea controlului					
Standardul 25 - Auditul intern					
Gradul de conformitate a SCI/M cu standardele de control intern/managerial ..... Măsuri de adoptat					

Tabelul nr. 4.13 – Macheta *Situaţiei sintetice a rezultatelor autoevaluării*

La nivelul entităţii, un standard de control intern/managerial se consideră că este:

– *implementat* (I), dacă numărul compartimentelor specificat în coloana 3, pe rândul corespunzător standardului, reprezintă cel puţin 90% din numărul compartimentelor precizate în coloana 2, pe acelaşi rând. Cu alte cuvinte, se face raportul procentual dintre numărul înscris în coloana 3 şi cel din coloana 2 şi dacă acesta este mai mare sau egal cu 90% (0,9), atunci se consideră standardul respectiv ca fiind implementat la nivelul entităţii.

Denumirea standardului	Numărul compartimen-telor în care standardul este aplicabil	Din care, compartimente în care standardul este:			La nivelul entităţii publice standardul este:	Observaţii (Col. 3/col.2 ≥ 90%)
		I	PI	NI	I/PI/NI	
1	2	3	4	5	6	
Total număr compartimente =						
I. MEDIUL DE CONTROL						
Standardul 1 - Etica, integritatea	10	10			**I**	100%
Standardul 2 - Atribuţii, funcţii, sarcini	8	8			**I**	100%
Standardul 3 - Competenţă, performanţă	10	9	1		**I**	90%
Standardul 4 - Funcţii sensibile	20	18	1	1	**I**	90%
Standardul 5 - Delegarea	20	19		1	**I**	95%
Standardul 6 - Structura organizatorică	5	4	1		**PI**	80%
II. PERFORMANŢA ŞI MANAGEMENTUL RISCULUI						
Standardul 7 - Obiective	10	9		1	**I**	90%

Scanned with OKEN Scanner

Punctul slab major al acestei abordări îl reprezintă următorul aspect: de exemplu, în cazul unei entități cu 10 compartimente, Standardul 7 „Obiective" s-ar putea să nu fie implementat de cel mai important compartiment (cel care îndeplineşte misiunea de bază a entității), dar celelalte, care îndeplinesc funcții suport, să îl implementeze. Acest fapt determină aprecierea că standardul este implementat la nivelul entității, dar în realitate entitatea să prezinte riscul neatingerii obiectivelor.

De asemenea, un alt punct slab major îl reprezintă faptul că probabilitatea ca o entitate să implementeze standardul creşte cu cât aceasta are mai multe compartimente. De exemplu, pentru a implementa standardul la nivelul unei entități cu 20 de compartimente, aceasta „îşi poate permite" să nu îl implementeze în maxim 2 din aceste compartimente. Nu acelaşi lucru se întâmplă în cazul unei entități cu 5 compartimente, care trebuie să implementeze standardul în toate 5 pentru a fi considerat implementat la nivelul entității. Prin urmare, din acest punct de vedere poate exista tentația „fărâmițării" organizatorice astfel încât să rezulte implementarea standardului.

– *parțial implementat* **(PI)**, dacă numărul compartimentelor specificat în coloana 3, pe rândul corespunzător acelui standard, reprezintă între 41% şi 89% din numărul compartimentelor precizate în coloana 2, pe acelaşi rând. Un exemplu este prezentat în tabelul următor:

Denumirea standardului	Numărul compartimentelor în care standardul este aplicabil	Din care, compartimente în care standardul este:			La nivelul entității publice standardul este:	Observații (Col. 3/col.2 ∈[41%... 90%])
		I	PI	NI	I/PI/NI	
1	2	3	4	5	6	
Total număr compartimente =						
I. MEDIUL DE CONTROL						
Standardul 1 - Etica, integritatea	10	6	4		**PI**	60%
Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini	8	7	1		**PI**	87,5%
Standardul 3 - Competență, performanță	10	5		5	**PI**	50%
Standardul 4 - Funcții sensibile	20	9		11	**PI**	45%
Standardul 5 - Delegarea	20	17		3	**PI**	85%
Standardul 6 - Structura organizatorică	5	4	1		**PI**	80%
II. PERFORMANȚA ŞI MANAGEMENTUL RISCULUI						
Standardul 7 - Obiective	5	3		2	**PI**	60%

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Entitatea publică .....

Președintele structurii

.....

Numele și prenumele/funcția/semnătura/data

SITUAȚIA SINTETICĂ a rezultatelor autoevaluării

Denumirea standardului	Nr. compartimentelor în care standardul este aplicabil	Din care, compartim. în care st. este			La nivelul entității st. este:
		I	PI	NI	I/PI/NI
1	2	3	4	5	6
Total număr compartimente = 10					
I. MEDIUL DE CONTROL					
Standardul 1 - Etica, integritatea	10	10			I
Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini	10	9	1		I
Standardul 3 - Competență, performanță	10	6	2	2	PI
Standardul 4 - Funcții sensibile	10	4	4	2	NI
Standardul 5 - Delegarea	10	10			I
Standardul 6 - Structura organizatorică	10	10			I
II. PERFORMANȚA ȘI MANAGEMENTUL RISCULUI					
Standardul 7 - Obiective	10	10			I
Standardul 8 - Planificarea	10	10			I
Standardul 9 - Coordonarea	10	10			I
Standardul 10 - Monitorizarea performanțelor	10	10			I
Standardul 11 - Managementul riscului	10	8	1	1	I
Standardul 15 - Ipoteze, reevaluări	10	8	1	1	I
III. INFORMAREA ȘI COMUNICAREA					
Standardul 12 - Informarea	10	10			I
Standardul 13 - Comunicarea	10	10			I
Standardul 14 - Corespondența și arhivarea	1	1			I
Standardul 16 - Semnalarea neregularităților	10	10			I
IV. ACTIVITĂȚI DE CONTROL					
Standardul 17 - Proceduri	10	10			I
Standardul 18 - Separarea atribuțiilor	10	10			I
Standardul 19 - Supravegherea	10	10			I
Standardul 20 - Gestionarea abaterilor	10	10			I
Standardul 21 – Continuitatea activității	10	10			I
Standardul 22 - Strategii de control	10	10			I
Standardul 23 - Accesul la resurse	10	10			I
V. AUDITAREA ȘI EVALUAREA					
Standardul 24 - Verificarea și evaluarea controlului	10	10			I
Standardul 25 - Auditul intern	-	-	-	-	-
Gradul de conformitate a SCI/M cu standardele de control intern/managerial: Parțial conform (sunt implementate 22 de standarde) Măsuri de adoptat: Actualizarea programului de dezvoltare pentru implementarea standardelor neimplementate sau parțial implementate					

Tabelul nr. 4.14 - Exemplu de completare a *Situației sintetice a rezultatelor autoevaluării*

Scanned with OKEN Scanner

Se menține observația anterioară privind faptul că numărul de compartimente poate influența gradul de implementare a standardului la nivelul entității. De exemplu, dacă are 20 de compartimente, entitatea „își poate permite" să nu implementeze standardul în maxim 11 din acestea, dar la nivelul entității standardul să fie parțial implementat. Nu același lucru se întâmplă în cazul unei entități cu 5 compartimente, care trebuie să implementeze standardul în minim 3 pentru a fi parțial implementat la nivelul entității.

– *neimplementat* **(NI)**, dacă numărul compartimentelor specificat în coloana 3, pe rândul corespunzător acelui standard, nu depășește 40% din numărul compartimentelor precizate în coloana 2, pe același rând. Un exemplu este prezentat în tabelul următor:

Denumirea standardului	Numărul compartimentelor în care standardul este aplicabil	Din care, compartimente în care standardul este:			La nivelul entității publice standardul este:	Observații (Col. 3/col.2 ≤ 40%)
		I	PI	NI	I/PI/NI	
1	2	3	4	5	6	
Total număr compartimente =						
I. MEDIUL DE CONTROL						
Standardul 1 - Etica, integritatea	10	4	2	4	**NI**	40%
Standardul 2 - Atribuții, funcții, sarcini	8	3		5	**NI**	37,5%
Standardul 3 - Competență, performanță	10	4	1	5	**NI**	40%
Standardul 4 - Funcții sensibile	20	8		12	**NI**	40%
Standardul 5 - Delegarea	20	3		17	**NI**	15%
Standardul 6 - Structura organizatorică	5	2	3		**NI**	40%

Un exemplu de completare a *Situației sintetice a rezultatelor autoevaluării* este prezentată în tabelul 4.14.

În concluzie, abordarea implementării standardelor la nivelul entității este una predominant cantitativă şi nu calitativă, întrucât se apreciază conformitatea la numărul de compartimente. Dacă un compartiment important, care vizează misiunea entității nu are implementat standardul iar celelalte care au rol de asigurare a unor funcții suport au implementat standardul se obține o apreciere pozitivă dar cu riscuri pentru îndeplinirea misiunii entității.

Trebuie menționat aspectul deosebit de pozitiv al situației sintetice, care asigură difuzarea sistemului de control intern/managerial în întreaga organizație, evitându-se ca acesta să fie atributul izolat al unei persoane sau compartiment specializat.

Succesiunea/ordinea de completare a documentelor pentru elaborarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial este următoarea:

– Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial (toate compartimentele şi entitățile publice);

– Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării (la nivelul entității publice);

– Situația centralizatoare anuală privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (Capitolul II – Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20XX);

– Raportul asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX.

4.4.3.4. Elaborarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31.12.20XX

Instrucțiunile menționează că raportul cuprinde *declarațiile minimal obligatorii* pe care trebuie să le formuleze conducătorul entității publice. Față de informațiile minime obligatorii, în cadrul acestui raport conducătorul entității poate include şi alte aspecte referitoare sistemul de control intern/managerial propriu, cum ar fi:

– informații şi constatări care să permită formularea unor aprecieri în legătură cu eficacitatea sistemului în exercițiul financiar următor;

– prezentarea unor elemente considerate relevante în programul şi activitatea compartimentului de audit intern;

– stadiul implementării măsurilor/acțiunilor/etapelor prevăzute în programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial;

– formularea unor rezerve privind eficacitatea sistemului de control intern/managerial, prin menționarea uneia sau mai multor slăbiciuni

Scanned with OKEN Scanner

semnificative ale sistemului, existente la data închiderii exercițiului financiar, caz în care este obligatorie prezentarea măsurilor destinate înlăturării acestora, precum și termenele de realizare aferente;

– analiza raportului cost/beneficiu la stabilirea și aplicarea măsurilor de control intern/managerial.

În opinia autorilor, informațiile suplimentare sunt la fel de importante ca cele obligatorii, îndeosebi cele privind slăbiciunile sistemului de control intern/managerial, care ar trebui să devină, de asemenea, un element obligatoriu în raport.

Deși nu apare în modelul de raport prezentat, *Instrucțiunile* prevăd menționarea unui ultim alineat astfel:

– pentru rapoartele elaborate de conducătorii instituțiilor publice care au calitatea de ordonator secundar de credite a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau a bugetului oricărui fond special: *„Din analiza rapoartelor asupra sistemelor de control intern/managerial transmise ordonatorului secundar de credite de către ordonatorii terțiari de credite direct subordonați rezultă că:*

- *(nr.) instituții au sisteme conforme;*
- *(nr.) instituții au sisteme parțial conforme;*
- *(nr.) instituții au sisteme neconforme.”;*

– pentru rapoartele elaborate de conducătorii instituțiilor publice care au calitatea de ordonator principal de credite a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau a bugetului oricărui fond special: *„Din analiza rapoartelor asupra sistemelor de control intern/managerial transmise ordonatorului principal de credite de către ordonatorii secundari și cei terțiari de credite, direct subordonați, rezultă că:*

- *(nr.) instituții au sisteme conforme;*
- *(nr.) instituții au sisteme parțial conforme;*
- *(nr.) instituții au sisteme neconforme.”.*

Macheta *Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX* este prezentată în mai jos (tabelul 4.15.).

Scanned with OKEN Scanner

Denumirea entității publice .....
Nr. ...../data .....

RAPORT

asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20...

În temeiul prevederilor art. 4 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, subsemnatul, .../(numele și prenumele), în calitate de ...../(denumirea funcției de conducător al entității publice), declar că ...../(denumirea entității publice), dispune de un sistem de control intern/managerial a cărui concepere și aplicare ...../(permite/permite parțial/nu permite) conducerii ..... (și, după caz, Consiliului de administrație) să furnizeze o asigurare rezonabilă că fondurile publice alocate în scopul îndeplinirii obiectivelor generale și specifice au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate.

Această declarație se întemeiază pe o apreciere realistă, corectă, completă și demnă de încredere asupra sistemului de control intern/managerial al entității, formulată în baza autoevaluării acestuia.

Sistemul de control intern/managerial ...../(cuprinde/cuprinde parțial/nu cuprinde) mecanisme de autocontrol, iar aplicarea măsurilor vizând creșterea eficacității acestuia ..... /(are/nu are) la bază evaluarea riscurilor.

Precizez că declarațiile cuprinse în prezentul raport sunt formulate prin asumarea responsabilității manageriale și au drept temei datele, informațiile și constatările consemnate în documentația aferentă autoevaluării sistemului de control intern/managerial, deținută în cadrul ..... /(denumirea entității publice), precum și în rapoartele de audit intern și extern.

Prezentul raport s-a elaborat în conformitate cu Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern/managerial, prevăzute în anexa nr. 4 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, cu modificările și completările ulterioare.

Pe baza rezultatelor autoevaluării, apreciez că, la data de 31 decembrie 20..., sistemul de control intern/managerial al ...../(denumirea entității publice) este ..... /(conform/parțial conform/neconform) cu standardele cuprinse în Codul controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice.

.....
(funcția)
.....
(numele și prenumele)
.....
(semnătura și ștampila)

Tabelul nr. 4.15 – Macheta Raportului asupra sistemului de control intern/managerial

Scanned with OKEN Scanner

Un exemplu de completare a *Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX* este prezentată în mai jos (tabelul 4.16).

Denumirea entității publice: Ministerul X
Nr. 101/data: 21.01.20XX

RAPORT
asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20...

În temeiul prevederilor art. 4 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, subsemnatul, **Popescu Ion**, în calitate de **ministru**, declar că **Ministerul X** dispune de un sistem de control intern/managerial a cărui concepere și aplicare **permite** conducerii să furnizeze o asigurare rezonabilă că fondurile publice alocate în scopul îndeplinirii obiectivelor generale și specifice au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate.

Această declarație se întemeiază pe o apreciere realistă, corectă, completă și demnă de încredere asupra sistemului de control intern/managerial al entității, formulată în baza autoevaluării acestuia.

Sistemul de control intern/managerial **cuprinde** mecanisme de autocontrol, iar aplicarea măsurilor vizând creșterea eficacității acestuia **are** la bază evaluarea riscurilor.

Precizez că declarațiile cuprinse în prezentul raport sunt formulate prin asumarea responsabilității manageriale și au drept temei datele, informațiile și constatările consemnate în documentația aferentă autoevaluării sistemului de control intern/managerial, deținută în cadrul **Ministerului X**, precum și în rapoartele de audit intern și extern.

Prezentul raport s-a elaborat în conformitate cu Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern/managerial, prevăzute în anexa nr. 4 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, cu modificările și completările ulterioare.

Pe baza rezultatelor autoevaluării, apreciez că, la data de 31 decembrie 20XX, sistemul de control intern/managerial al **Ministerului X** este **conform** cu standardele cuprinse în Codul controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice.

Scanned with OKEN Scanner

Din analiza rapoartelor asupra sistemelor de control intern/managerial transmise ordonatorului principal de credite de către ordonatorii secundari şi cei terţiari de credite, direct subordonaţi, rezultă că:

- 20 de instituţii au sisteme conforme;
- 1 instituţie are sisteme parţial conforme;
- nicio instituţie nu are sisteme neconforme.

Ministrul X
(funcţia)
Popescu Ion
(numele şi prenumele)
.....
(semnătura şi ştampila)

Tabelul nr. 4.16 – Exemplu de completare a *Raportului asupra sistemului de control intern/managerial*

Referitor la aprobarea şi prezentarea raportului se menţionează următoarele:

– raportul se aprobă prin semnarea acestuia de către conducătorul entităţii publice sau de către titularul unei competenţe delegate în condiţiile legii, în conformitate cu principiul responsabilităţii manageriale;

– raportul conducătorului entităţii publice se transmite odată cu situaţia financiară anuală şi se prezintă organului ierarhic superior la termenele stabilite de acesta;

– conducătorii instituţiilor publice în care se exercită funcţia de ordonator principal de credite a bugetului de stat, a bugetului asigurărilor sociale de stat sau a bugetului oricărui fond special au obligaţia de a prezenta raportul Ministerului Finanţelor Publice - Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control.

În concluzie, elaborarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial creşte importanţa acordată acestui sistem în cadrul sectorului public, prin realizarea corelaţiei directe între entitate şi conducătorul acesteia, reprezentând o formă de bună practică uzuală în asumarea responsabilităţii manageriale.

De asemenea, raportul, specifică clar importanţa managementului riscurilor şi accentuează şi consacră rolul auditului în evaluarea sistemului de control intern/managerial.

Scanned with OKEN Scanner

PARTEA a III - a

PROPUNERILE

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

CONTROLUL INTERN/MANAGERIAL - *QUO VADIS*[99]?

5.1. Sinteza Capitolului 5 - Controlul intern/managerial - Quo Vadis?

Este necesară perfecționarea cadrului de control autohton pentru îmbunătățirea controlului intern/managerial.

Modificările şi completările aduse celor două izvoare principale care au stat la baza codului controlului intern/managerial românesc (standardele de control intern ale Comisiei Europene şi cadrul de control COSO), pot reprezenta argumente în demersul de îmbunătățire a cadrului de control autohton.

Principalele sugestii şi direcții de acțiune propuse pentru îmbunătățirea controlului intern/managerial sunt:

- redefinirea conceptului de control intern/managerial;
- delimitarea clară a componentelor structurale care trebuie să aplice prevederile Codului controlului intern/managerial;
- clarificarea arhitecturii, principalelor atribuții şi rolului structurii cu atribuții de monitorizare, coordonare şi îndrumare metodologică cu privire la sistemul de control intern/managerial;
- actualizarea cadrului de control intern/managerial românesc cu bunele practici internaționale (revizuirea standardelor de control intern/managerial; adoptarea bunelor practici din cadrul COSO ERM prin elaborarea şi aprobarea unei metodologii cadru privind managementul integrat al riscului în sectorul public autohton);
- reconsiderarea modului de organizare a cadrului de control intern/managerial actual;
- mutarea centrului de greutate a evaluării sistemelor de control intern/managerial de la abordarea cantitativă la abordarea calitativă prin:
  - reanalizarea chestionarului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial şi completarea lui cu noi criterii (întrebări) edificatoare pentru implementarea standardelor;

[99] *quo vadis* – încotro (în latină)

Scanned with OKEN Scanner

- perfecționarea sistemului de apreciere a unui standard ca fiind implementat, parțial implementat sau neimplementat; perfecționarea sistemului de evaluare a sistemului de control intern/managerial la nivelul entității;
- elaborarea unei metodologii sau a unei îndrumări pentru evaluarea sistemului de control intern/managerial;
- statuarea obligativității menționării în raportul anual privind sistemul de control intern/managerial a rezultatelor evaluării acestui sistem de către structura de audit intern, precum și precizarea slăbiciunilor semnificative ale sistemului identificate de auditul extern și intern, a măsurilor luate de remediere a acestora, precum și a termenelor de realizare aferente;

▪ stabilirea unei scări de evaluare a controlului intern/managerial pe 4-5 trepte, care să asigure o reflectare fidelă a stadiului implementării acestuia în entități și să permită comparații între acestea;

▪ creșterea importanței care se acordă controlului intern/managerial, prin includerea lui în curricula universitară și pregătirea managerilor din entitățile publice în acest domeniu;

▪ actualizarea legislației republicane prin punerea accentului pe obiective, performanțe și monitorizarea acestora, inclusiv prin statuarea obligației implementării unui proces de măsurare a performanțelor în fiecare entitate.

5.2. Propuneri pentru îmbunătățirea controlului intern/managerial

În capitolele anterioare am prezentat succint teoria și practica privind controlul intern/managerial, respectiv trecutul și prezentul acestui concept. În ultimul capitolul ne propunem să formulăm câteva sugestii privind îmbunătățirea controlului intern/managerial, respectiv să răspundem la întrebarea: Ce ar mai trebui făcut în acest domeniu?

În demersul nostru de căutare a unor răspunsuri la această întrebare pornim de la izvorul cadrului de control românesc (codul controlului intern/managerial). Astfel, așa cum am precizat în capitolele 2 și 3, există două izvoare principale care au stat la baza codului controlului intern/managerial românesc:

– vechile standarde de control intern ale Comisiei Europene (în număr de 24);

– cadrul de control COSO (cel mai cunoscut cadru de control la nivel internațional).

De aceea, analizând evoluția celor două izvoare principale care au stat la baza codului controlului intern/managerial românesc pot fi identificate câteva

Scanned with OKEN Scanner

direcții de acțiune pentru îmbunătățirea cadrului de control autohton.

În continuare, prezentăm câteva sugestii care pot fi avute în vedere în acest sens.

1. Redefinirea conceptului de control intern/managerial.

În Capitolul 1 - *Conceptul de control intern/managerial* am prezentat comparativ, în tabelul 1.6, definițiile controlului intern/managerial din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999[100] și cadrul de control COSO I[101]. A rezultat faptul că în viziunea COSO, controlul intern *reprezintă un proces*, pe când în conformitate cu Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 *constituie ansamblul formelor de control dintr-o entitate*. De asemenea, referitor la scopul controlului intern, conform ordonanței este *de a asigura administrarea fondurilor în mod economic, eficient și eficace*, pe când în viziunea COSO este de *a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor entității*.

În consecință, considerăm că definiția menționată în ordonanță stabilește o sferă mai restrânsă a controlului intern/managerial față de cea prezentată în cadrul de control COSO, întrucât controlul intern/managerial nu înseamnă doar un ansamblu de forme/activități de control (inspecție, verificare, control) ci include, în fapt, toate funcțiile managementului. Totodată, formularea *„controlul intern/managerial - ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern"* este de natură să suscite controverse referitoare la rolul controlului intern/managerial și cel al auditului intern. De exemplu, pot exista dezbateri privind răspunsul la întrebări cum ar fi:

– Este auditul intern o formă de control intern?;

– Care este delimitarea între auditul intern și controlul intern/managerial?;

– Poate exista o structură generală de control care să includă și auditul intern? etc.

Chiar dacă răspunsurile la aceste întrebări au fost în mare parte clarificate în literatura de specialitate, totuși potențialul pentru apariția unor confuzii există

---

[100] Definiția controlului intern/managerial din O.G. nr.119/1999: *„Ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile"*

[101] Definiția COSO a controlului intern: *„Controlul intern/managerial reprezintă un proces, efectuat de către consiliul director, conducere și alte persoane din cadrul entității, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor acesteia, grupate în următoarele categorii:*

– *eficacitatea și eficiența operațiunilor;*
– *fiabilitatea raportării financiare;*
– *conformitatea cu legile și regulamentele"*

Scanned with OKEN Scanner

şi de aceea, apreciem că o simplă redefinire a conceptului ar elimina posibile controverse şi dezbateri în acest sens.

2. Delimitarea clară a componentelor structurale care trebuie să aplice prevederile Codului controlului intern/managerial

În opinia autorilor este necesară efectuarea anumitor precizări în cadrul normativ naţional (Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 şi Ordinului ministrului finanţelor publice nr. 946/2005) întrucât nu este clară sfera de aplicare a unor prevederi şi obligaţii de către anumite componente structurale din sectorul public.

În acest sens, menţionăm următoarele exemple:

– la art. 4 din textul Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999 se utilizează atât termenul de *instituţie publică* cât şi de *entitate publică*, existând posibilitatea unor confuzii. În acest sens, în primul paragraf al art. 4 se menţionează obligaţiile conducătorului *instituţiei publice* în domeniul controlului intern, iar la alineatul (3) la acelaşi articol, introdus prin Legea nr. 234/2010 se prevede, în mod firesc, obligativitatea fiecărei *entităţi publice* de a raporta anual cu privire la controlul intern/managerial. Totodată, la art. 1 din Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999 se menţionează scopul acestui act normativ, respectiv de reglementare a controlul intern/managerial la *entităţile publice*;

– art. 4 alin.(2) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005 menţionează că stadiul dezvoltării sistemelor de control/intern managerial *la nivelul entităţilor publice* face obiectul informării prin întocmirea de situaţii trimestriale/anuale, care se transmit entităţilor publice ierarhic superioare. Cu toate acestea, machetele situaţiilor trimestriale/anuale din anexa nr. 3 la ordinul menţionat fac referire doar la *instituţii publice*;

– referitor la completarea situaţiilor trimestriale/anuale se utilizează în anexa 3 (la pct.*2, de exemplu) şi anexa 4 (la pct. 2.3 şi 2.4) la Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005 sintagma *ordonator de credite (principal, secundar şi terţiar)* fără a se menţiona cum procedează ordonatorii de credite secundari şi terţiari care nu au personalitate juridică şi astfel nu au calitatea de entitate publică;

– conform pct. 1.11 din anexa nr. 4 la Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005 completarea chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern/managerial se realizează de către fiecare *compartiment* din organigrama entităţii publice. Termenul *„compartiment"* este foarte general, având dimensiuni diferite în funcţie de entitatea publică în cauză. Astfel, compartiment poate fi şi o direcţie generală dar şi o componentă organizaţională cu 2-3 persoane. De asemenea, poate exista situaţia ca într-o entitate publică să completeze un chestionar de autoevaluare fiecare compartiment constituit din 2-3 persoane, iar o structură de circa 300

Scanned with OKEN Scanner

persoane, aflată în subordinea entității, fără personalitate juridică, dar organizată pe compartimente, să completeze doar un singur chestionar. Precizăm că standardele de control intern ale Comisiei Europene sunt aplicabile direcțiilor generale, serviciilor, birourilor sau agențiilor, adică în general unor componente structurale funcționale și care gestionează un buget propriu. De aceea, considerăm că termenul *„compartiment"* trebuie clarificat, astfel încât să se refere la structurile funcționale din cadrul entităților publice și a componentelor organizaționale aflate în subordinea acestora, indiferent că au sau nu personalitate juridică (secție, serviciu etc.).

3. Clarificarea arhitecturii, principalelor atribuții și rolului structurii cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică cu privire la sistemul de control intern/managerial.

Conform art. 3 alin. (1) și (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005, *„În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial, conducătorul entității publice constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens"*.

În opinia autorilor, textul menționat induce ideea de stabilire a unei componente organizaționale distincte în cadrul entității, care să aibă ca responsabilitate controlul intern/managerial (compartiment de control intern/managerial). Nu excludem posibilitatea existenței unor astfel de structuri în anumite entități, respectiv acolo unde sarcinile de lucru ale persoanelor încadrate în acest domeniu acoperă 8 ore zilnic pe perioada unui exercițiu financiar pentru centralizarea și prelucrarea datelor, îndrumare, coordonarea procesului etc.

Reluând argumentația prezentată în capitolul anterior, la pct. 4.2. *Impactul modificărilor aduse cadrului normativ care reglementează controlul intern/managerial*, considerăm că înființarea în cadrul entităților a unor compartimente de control intern/managerial poate induce riscul considerării sistemul de control intern/managerial ca fiind apanajul unor persoane specializate din entitate, precum și riscul izolării acestuia în cadrul entității, având ca efect încălcarea elementelor menționate în anexa nr. 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 despre controlul intern/managerial, respectiv că: este integrat în sistemul de management al fiecărei componente structurale a entității publice și că intră în grija personalului de la toate nivelurile.

Așa cum am precizat, aplicarea în practică a prevederilor art. 3 alin. (1) și (2) din actul normativ menționat a relevat următoarele soluții principale:

– desemnarea unui *responsabil privind controlul intern/managerial*, de multe ori prin cumul cu alte responsabilități, întregul sistem de control

Scanned with OKEN Scanner

intern/managerial fiind în sarcina lui (elaborarea registrului de riscuri, procedurilor operaționale etc.);

– constituirea în organigramă a unui *compartiment de control intern/managerial*, încadrat cu persoane specializate în acest domeniu, care au preluat responsabilitatea întregului sistem de control intern/managerial;

– desemnarea unei *structuri specializate de control* (de exemplu controlul financiar de gestiune) pentru preluarea atribuțiilor de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial în entitate;

– constituirea unei *comisii de control intern/managerial* la nivel de entitate, constituită din persoanele de conducere aparținând diferitelor componente organizaționale;

– stabilirea atribuțiilor principale de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial în sarcina structurii de audit intern.

Autorii consideră că cea mai bună soluție privind această structură o reprezintă următoarea abordare:

– constituirea unei *structuri de control intern/managerial la nivelul organizației* care să monitorizeze, coordoneze și îndrume metodologic dezvoltarea sistemului de control intern/managerial la nivel macro (de exemplu constituirea unui compartiment de control intern/managerial la nivelul unui minister);

– stabilirea la nivelul fiecărei entități publice (inclusiv pentru aparatul central al unui minister) sau entitate funcțională (în cazul în care nu este ordonator de credite dar funcționează autonom) a unei *comisii de control intern/managerial*, constituită din persoanele de conducere aparținând diferitelor componente organizaționale, aflate în măsură să decidă în acest domeniu;

– nominalizarea unui *secretariat al comisiei*, pentru materializarea în documente a deciziilor privind controlul intern/managerial și implementarea standardelor;

– stabilirea *liderilor coordonatori* pentru implementarea standardelor. Având în vedere că standardele de control intern/managerial vizează toate funcțiile managementului, recomandăm stabilirea de atribuții și responsabilități clare cu privire la fiecare standard pe componente organizaționale și persoane specializate în domeniu. De exemplu, pentru Standardului 7 *„Planificarea"* poate fi stabilită structura de planificare pentru coordonarea implementării prevederilor acestuia în toată entitatea; în același mod, structura de resurse umane poate fi *lider de domeniu (coordonator)* pentru implementarea

Scanned with OKEN Scanner

prevederilor Standardului 3 *„Competența, performanța"* în cadrul entității publice.

4. Actualizarea cadrului de control intern/managerial românesc cu bunele practici internaționale.

În acest sens, avem în vedere următoarele aspecte:

– revizuirea standardelor de control intern/managerial. Câteva argumente în favoarea revizuirii acestora pot fi:

• *există standarde diferite care fac referire la aceleași reguli de management*. Exemple:

▪ Standardul 7 „Obiective", Standardul 15 „Ipoteze, reevaluări" și Standardul 8 „Planificarea", care descriu aspecte corelate privind procesul de planificare;

▪ Standardul 16 „Semnalarea neregularităților" care poate fi o componentă a valorilor eticii din organizație, respectiv să facă parte din Standardul 1 „Etica, integritatea" etc.

• *anumiți termeni nu își au suport în cultura managerială românească, impunându-se a fi clarificați sau incluși în cadrul proceselor de management*. Exemple:

▪ conceptul de „ipoteză" nu este utilizat în procesul de planificare autohton;

▪ termenul de „abatere" din Standardul 20 „Gestionarea abaterilor" este confundat cu termenul de „neregularitate" din Standardul 16 „Semnalarea neregularităților";

▪ termenul de „supraveghere" din Standardul 19 „Supravegherea" care nu este uzitat în procesul de control intern/managerial etc.;

• *așa cum s-a precizat, cele 25 de standarde din Codul controlului intern/managerial au avut la bază vechile standarde de control intern ale Comisiei Europene (în număr de 24). Standardele Comisiei Europene au fost revizuite, în prezent fiind în număr de 16* (vezi tabelul 3.3 din Capitolul 3 - *Implementarea standardelor de control intern/managerial*);

• *necesitatea simplificării limbajului utilizat în cadrul standardelor, acesta nefiind considerat unul accesibil pentru întregul personalul din entitățile publice*;

– adoptarea bunelor practici din cadrul COSO ERM prin elaborarea și aprobarea unei metodologii cadru privind managementul integrat al riscului în sectorul public autohton. Considerăm că bunele practici privind managementul integrat al riscului pot face obiectul unei actualizări a legislației naționale din sectorul public și privat, referitoare la implementarea lor în entitățile din țara noastră. În sprijinul acestei propuneri menționăm următoarele argumente:

Scanned with OKEN Scanner

• în prezent, problematica managementului riscului este tratată în Standardul 11 cu acelaşi nume, care conţine doar câteva elemente generale, fără a exista o metodologie cadru de implementare. În plus, acest standard are aceeaşi importanţă ca şi celelalte 24 din cadrul Codului controlului intern/managerial, când, de fapt, fără implementarea lui adecvată nu poate exista un sistem de control intern/managerial eficace, întrucât controlul intern/managerial reprezintă, în ultimă instanţă, răspunsul la risc. Menţionăm că în anul 2005 Comisia Europeană a adoptat o metodologie privind managementul riscului;

• anumite aspecte prevăzute în bunele practici privind managementul integrat al riscului nu sunt incluse în cadrul normativ aplicabil diferitelor domenii. De exemplu, managementul integrat al riscului prevede analiza riscurilor pornind de la obiectivele strategice/multianuale. Cu toate acestea, existenţa unui plan strategic (obiective strategice, strategii etc.) în entităţi nu este statuată clar prin legislaţie. În opinia autorilor, fiecare entitate trebuie să abordeze activităţile în primul rând din perspectiva strategică, prin stabilirea unei obiective strategice, respectiv a unei planificări pe termen mediu şi lung. Această abordare sprijină perenitatea entităţii în cauză, prin mutarea accentului de la preocupările zilnice pe dezvoltarea durabilă, care se poate dovedi mult mai utilă societăţii.

5. Reconsiderarea modului de organizare a cadrului de control intern/managerial actual.

În acest sens, propunem următoarele elemente:

– adoptarea *Codului controlului intern/managerial* şi a elementelor care sunt incluse în *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005* **prin hotărâre a Guvernului.** Propunerea autorilor are la bază faptul că aprobarea Codului controlului intern/managerial prin ordin al ministrului finanţelor publice a determinat unele confuzii, întrucât se considera în anumite cazuri că sfera ordinului menţionat este circumscrisă doar activităţilor şi structurilor financiar-contabile . Totodată, nu era clară prevalenţa prevederilor acestui ordin în faţa unor ordine similare emise de alte ministere şi care reglementau tot controlul;

– organizarea cadrului de control intern/managerial pe *două paliere principale*:

• **prevederi obligatorii pentru toate entităţile din sectorul public** (indiferent că au sau nu personalitate juridică). În prezent acestea sunt cuprinse în *Ordonanţa Guvernului nr. 119/1999* şi *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*. Aceste prevederi obligatorii pot să includă:

Scanned with OKEN Scanner

▪ definirea controlului intern/managerial şi elementelor esenţiale ale acestui concept;

▪ organizarea controlului intern/managerial în entităţi;

▪ standardele de control intern/managerial şi cerinţele obligatorii pentru implementare;

▪ cerinţe de raportare privind eficacitatea controlului intern/managerial;

▪ metodologia de evaluare a eficacităţii sistemelor de control intern/managerial etc.;

• **ghiduri şi îndrumare privind controlul intern/managerial.** Enunţurile din standardele de control intern/managerial sunt formulate cât mai general, tocmai pentru a putea fi aplicate de toate entităţile, indiferent de specificul acestora. De aceea, pentru fiecare standard trebuie să fie emise ghiduri practice de implementare, care să conţină explicarea termenilor utilizaţi în textul standardului, bunele practici, acţiuni pentru implementare, exemple de organizare din entităţi, exemple etc. De asemenea, pot fi emise ghiduri şi îndrumare care să prezinte metodologii-cadru şi exemple privind alte elemente ale sistemelor de control intern/managerial (de exemplu autoevaluarea controlului) şi care să stea la baza implementării adaptate la specificul entităţii.

6. Mutarea centrului de greutate a evaluării sistemelor de control intern/managerial de la abordarea cantitativă la abordarea calitativă.

În acest sens propunem următoarele:

– *reanalizarea chestionarului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial şi completarea lui cu noi criterii (întrebări) edificatoare pentru implementarea standardelor*;

Aşa cum am menţionat la pct. 4.3. *Completarea documentelor de informare/raportare privind dezvoltarea sistemului de control intern/managerial* din capitolul anterior, considerăm chestionarul de autoevaluare ca fiind insuficient pentru aprecierea eficacităţii reale a sistemului de control intern/managerial. Opinia autorilor se bazează pe faptul că prin acest chestionar se stabileşte un standard ca fiind implementat doar pe baza a 2 cel mult 3 întrebări, care nu acoperă nici măcar prevederile de bază ale standardului respectiv. Există astfel riscul sistemic să se furnizeze o supraevaluare a sistemului de control intern/managerial din entităţile publice, în sensul că din criteriile/întrebările aferente standardelor să rezulte conformitatea sistemului, dar în realitate standardele să nu fie implementate în totalitate.

– *perfecţionarea sistemului de apreciere a unui standard ca fiind implementat, parţial implementat sau neimplementat.*

Aşa cum s-a exemplificat în capitolul anterior, un punct slab al evaluării

Scanned with OKEN Scanner

unui standard ca fiind parțial implementat îl reprezintă faptul că acest calificativ este acordat în mod discriminatoriu, respectiv, în funcție de numărul de criterii/întrebări (două sau trei). Astfel, standardele sunt parțial implementate, dacă aceste criterii sunt îndeplinite în proporție de 33% (1 întrebare din 3), 50% (1 întrebare din 2) sau 66% (2 întrebări din 3).

Totodată, centrul de greutate al aprecierii implementării standardelor cade pe elaborarea de documente (hârtii) - care pot birocratiza excesiv controlul intern/managerial - și nu pe funcționarea sistemului (standardului) și rezultatele obținute în acest sens. Cu alte cuvinte pune accentul pe cantitate (cât mai multe proceduri, obiective, indicatori de performanță, documente) și nu pe calitate (aplicarea în practică, respectarea cadrului normativ, îndeplinirea obiectivelor, reducerea erorilor semnificative etc.).

În acest sens, o soluție posibilă poate fi *utilizarea punctajelor*. Astfel, fiecare standard conține un set de întrebări/criterii pentru aprecierea implementării (check-list), grupate pe două paliere:

- *implementare,* care vizează stabilirea în cadrul entităților a măsurilor și mecanismelor pentru respectarea prevederilor standardului (de exemplu, elaborarea procedurilor operaționale);
- *eficacitate/funcționare*, care vizează aplicarea în practică a prevederilor standardelor și rezultatele obținute în acest sens (de exemplu, aplicarea în practică a procedurilor operaționale și reducerea erorilor în desfășurarea activităților);

Fiecărei întrebări/criteriu, în funcție de importanța în implementarea standardului i se acordă un punctaj (de exemplu, de la 0 la 10), în funcție de stadiul implementării regulii respective în cadrul entității. Pot fi stabilite întrebări/criterii care, în caz de neaplicare să determine aprecierea standardului ca fiind neimplementat (de exemplu, neidentificarea riscurilor de către entitate poate determina aprecierea standardului 11 *„Managementul riscului"* ca fiind neimplementat, indiferent de rezultatul aprecierii celorlalte criterii;

– *perfecționarea sistemului de evaluare a sistemului de control intern/managerial la nivelul entității.*

În prezent, abordarea este una predominant cantitativă întrucât se apreciază conformitatea sistemului de control intern/managerial al entității în funcție de numărul de compartimente. În acest sens, să presupunem că un standard nu este implementat de un compartiment important, care vizează misiunea entității, fiind implementat doar la celelalte compartimente, care au rol de asigurare al unor funcții suport. Această situație, poate determina aprecierea standardului ca fiind implementat la nivelul entității dar scopul controlului intern/managerial - furnizarea unei asigurări privind realizarea obiectivelor entității - să nu fie atins, întrucât există riscuri privind îndeplinirea misiunii

Scanned with OKEN Scanner

acesteia. De asemenea, sistemul de evaluare actual favorizează entitățile mari, cu multe compartimente în organigramă. De exemplu, un standard este apreciat ca fiind parțial implementat în cazul în unei entități compusă din trei compartimente, dacă unul din ele nu l-a implementat. În antiteză, același standard este evaluat ca fiind implementat în cazul unei entități compusă din 10 compartimente, în aceleași condiții (un compartiment nu l-a implementat).

– *elaborarea unei metodologii sau a unei îndrumări pentru evaluarea sistemului de control intern/managerial*;

Considerăm că anumite criterii de apreciere ale unor standarde sunt dificil de verificat în practică, în absența unei îndrumări sau metodologii de evaluare a sistemului de control intern/managerial. Prezentăm ca exemplu două criterii: *În compartiment se realizează consultarea prealabilă, în vederea coordonării activităților?* și *Circuitele informaționale asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?;*

– *statuarea obligativității menționării în raportul anual privind sistemul de control intern/managerial a rezultatelor evaluării acestui sistem de către structura de audit intern, precum și precizarea, într-o anexă la raport a slăbiciunilor semnificative ale sistemului, identificate de auditul extern și intern, a măsurilor luate de remediere a acestora, precum și a termenelor de realizare aferente.* Această propunere ar determina creșterea obiectivității autoevaluării sistemului de control intern/managerial și acordarea importanței cuvenite de către management acestui sistem.

7. Stabilirea unei scări de evaluare a controlului intern/managerial pe 4-5 trepte, care să asigure o reflectare fidelă a stadiului implementării acestuia în entități și să permită comparații între acestea.

Așa cum am precizat la pct. 4.3.3.1. *Precizări privind elaborarea Raportului asupra sistemului de control intern/managerial la data de 31 decembrie 20XX* din capitolul anterior, considerăm că ar fi fost mai utilă o scară de evaluare pe 4-5 trepte. Aprecierea noastră are la bază faptul că, în general, majoritatea rezultatelor unei evaluări tind către medie și astfel se poate face diferențierea clară între o entitate care a implementat doar 14 standarde și una care a implementat 21 de standarde. O scară cu 4-5 trepte permite delimitarea entităților cu calificativ mediu, care sunt cele mai multe, în unități peste medie și sub medie și le încurajează în implementarea cât mai multor standarde. De asemenea, apreciem că poate fi analizată redenumirea calificativelor privind stadiul sistemului de control intern/managerial de la cele prezente (conform, parțial conform, neconform) la unele care să fie mai aproape de cultura organizațională a sectorului public (de exemplu: excelent, peste medie, mediu/standard, sub medie, nesatisfăcător).

Scanned with OKEN Scanner

8. Creşterea importanţei care se acordă controlului intern/managerial, prin includerea lui în curricula universitară şi pregătirea managerilor din entităţile publice în acest domeniu.

În anexa nr. 1[102] la *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005* se menţionează despre controlul intern/managerial că:

– *„este integrat în sistemul de management al fiecărei componente structurale a entităţii publice;*

– *intră în grija personalului de la toate nivelurile;*

– *oferă o asigurare rezonabilă a atingerii obiectivelor, începând cu cele individuale şi terminând cu cele generale".*

Totodată, art. 2 alin.(3) din acelaşi act normativ prevede includerea, în mod distinct, în programele de dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial elaborate la nivelul fiecărei entităţi publice, a acţiunilor de perfecţionare profesională, atât pentru persoanele cu funcţii de conducere, cât şi pentru cele de execuţie, prin cursuri organizate de către organisme abilitate. Mai mult decât atât, la pct. 2 *„Scopul şi definirea standardelor de control intern/managerial"* din anexa nr. 1 la *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005*, se menţionează că *„Standardele de control intern/managerial definesc un minimum de reguli de management, pe care toate entităţile publice trebuie să le urmeze".*

În capitolele anterioare s-a arătat că o condiţie prealabilă, esenţială pentru implementarea controlului intern/managerial în cadrul entităţii, o reprezintă înţelegerea de către conducere şi angajaţi a acestui concept.

Având la bază aspectele prezentate, care subliniază importanţa controlului intern în orice demers managerial din cadrul entităţii publice, considerăm că se impune o pregătire prealabilă în acest domeniu, care să vizeze în primul rând conducerea entităţilor. Prin urmare, controlul intern/managerial ar trebui să facă obiectul studiului în cadrul universităţilor şi al furnizorilor de formare profesională. Oricine aspiră la o poziţie de conducere sau de execuţie trebuie să cunoască principiile şi bunele practici în domeniul managementului, cum ar fi: definirea unor obiective, gestionarea riscurilor asociate, monitorizarea performanţelor, organizarea şi coordonarea procesului/activităţii etc.

Pentru aceasta, controlul intern/managerial ar trebui să reprezinte o materie distinctă în cadrul centrelor universitare care formează manageri şi/sau administratori. De asemenea, pot fi organizate cursuri de pregătire postuniversitară în domeniul controlului intern/managerial. În ceea ce priveşte

---

[102] primul paragraf după punctul „Proceduri" din anexa nr. 1 la Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005

Scanned with OKEN Scanner

alte domenii de pregătire, controlul intern/managerial poate face obiectul unor ore de prezentare incluse în cadrul unei materii (de exemplu, management).

Poate fi stabilită şi o diplomă privind controlul intern/managerial, care să certifice expertiza persoanelor care o deţin în management şi control. Mai mult, numirea într-o poziţie de conducere de mijloc sau superioară într-o entitate, ar putea fi condiţionată de obţinerea diplomei în domeniul controlului intern/managerial, care să ateste capacitatea acestuia de a aplica şi opera cu noţiuni ca obiective, strategie, riscuri, performanţe etc.

9. Actualizarea legislaţiei republicane prin punerea accentului pe obiective, performanţe şi monitorizarea acestora, inclusiv prin statuarea obligaţiei implementării unui proces de măsurare a performanţelor în fiecare entitate.

Autorii apreciază că legislaţia în vigoare conţine prevederi mai mult implicite decât explicite cu privire la monitorizarea performanţelor entităţilor, iar acestea, în general, se referă la programele stabilite de ordonatorii de credite. Opinia noastră este că accentul cade pe execuţia bugetară şi nu pe obiective şi performanţe, iar planificarea resurselor unei entităţi se face uneori în funcţie de nivelul cheltuielilor din exerciţiul financiar anterior şi nu de obiectivele şi ţintele propuse a fi realizate.

În concluzie, există potenţial de îmbunătăţire a cadrului de control intern/managerial autohton, de natură să determine creşterea funcţionalităţii sistemelor de control intern/managerial din sectorul public. Iniţiativa de îmbunătăţire trebuie să valorifice bunele practici internaţionale, specificul ţării noastre şi experienţa dobândită în aplicarea standardelor.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ ŞI SURSE

1. **Adrian Mitea** - *Auditul de sistem în instituţiile publice*, Editura Ministerului Administraţiei şi Internelor, 2006
2. **Andrew Chambers (QFinance)** - *Implementing an Effective Internal Controls System* (articol)
3. **Andrew Cocs (QFinance)** - *How Can Internal Audit Report Effectively To Its Stakeholders?* (articol)
4. **Ann Louise Truschel** - *How to Track SOP Deviations*, (articol: http://www.ehow.com)
5. **Ann Louise Truschel** - *SOP Deviation Procedures*, (articol: http://www.ehow.com)
6. **Autoritatea Naţională pentru Reglementarea şi Monitorizarea Achiziţiilor Publice** - *Codul de conduită etică în achiziţiile publice*
7. **Boards of Governors of The Federal Reserve System** - *Supervisory Guidance on Required Absences from Sensitive Positions nr. SR 96-37*, 1996
8. **British Council** - *Delegation and Approval Limits Policy*, 2009 (http://www.britishcouncil.org)
9. **Central Finance and Contracts Unit (CFCU)** - Sensitive posts in ministry/agency, Policy paper template
10. **City of Claremont** - *Internal Controls Procedures* (procedură: www.claremontmn.com)
11. **Chris J. Thomas** - *Smart Objectives* (articol: http://www.managers-toolbox.com/SMART.htm)
12. **Chris Blank** - *The Importance of Standard Operating Procedures in Organizations*, 2011 (articol http://www.ehow.com)
13. **Committee of Sponsoring Organizations (COSO)** - *Enterprise Risk Management - Integrated Framework, Executive Summary Framework*, 2004
14. **Committee of Sponsoring Organizations (COSO)** - *FAQs for COSO's Enterprise Risk Management - Integrated Framework* (www.coso.org)
15. **Committee of Sponsoring Organizations (COSO)** - *Internal Control -*

Scanned with OKEN Scanner

Integrated Framework, Executive Summary Framework, 1992
16. **Curtea de Conturi a României** - *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entităţile publice*, 2011
17. **Daft R.L.** - *Management*, The Dryden Press, New York, 1991.
18. **David Grusenmeyer** - *Developing Effective Standard Operating Procedures* (http://www.ansci.cornell.edu/pdfs/sopsdir.pdf)
19. **Dutch Presidency** - *Main features of an Ethics Framework for the Public sector*, 2004
20. **European Comission** - *Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework - Strengthening Control Effectiveness*, 2007
21. **European Comission** - *Internal Control Standards for Effective Management*, 2007
22. **Fayol Henry** - *Administration industriale et generale*, Edition Dunod, Paris, 1925
23. **Federal Emergency Management Agency (FEMA)** - *Continuity of Operations Division*, 2010 (http://www.fema.gov)
24. **Federal Emergency Management Agency (FEMA)** - *Continuity of Operations (COOP) Plan Template Instructions*
25. **Federal Emergency Management Agency (FEMA) - Office of National Security Coordination (ONSC)** - *Continuity of Operations (COOP) Multi-Year Strategy and Program Management Plan Template*
26. **Gautham Nagesh** - *Continuity of Operations*, 2008 (articol: http://www.nextgov.com)
27. **George Washington University** - *Reporting financial irregularities*, 2004 (procedură: www.gwu.edu)
28. **Ghiţă Marcel** - *Auditul intern*, Editura Economică, Bucureşti, 2004
29. Ghiţă Marcel - *Guvernanţa corporativă,* Editura Economică, Bucureşti, 2008
30. Ghiţă Marcel şi alţii - *Guvernanţa corporativă şi auditul intern,* Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2009
31. **Improvement and Development Agency** - *Local performance indicators for procurement* (http://www.idea.gov.uk)
32. **Industriy Canada** - *Audit of Business Continuity Planning (BCP)*, 2006 (http://www.ic.gc.ca)
33. **Javier Medina Guijarro** - *New model of internal control in the European Union*
34. **Joseph A. Grundfest, Max Berueffy** - *The Treadway Commission Report: Two years later*, 1989
35. **K.H. Spencer Pickett** - *The Internal Auditing Handbook*, second edition, printed by Antony Rowe Ltd., 2006

Scanned with OKEN Scanner

36. **Management Study Guide** - *Planning Function of Management* (articol: www.managementstudyguide.com)
37. **Massie J.L.** - *Essentials of Management*, Prentice-Hall, New Jersey, 1987
38. **Michigan Municipal League** - *Handbook for General Law Village Officials*, 2006
39. **Ministerul Finanţelor Publice** - *Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România*, 2005
40. **Ministerul Finantelor Publice** - *Manualul de control financiar preventiv*
41. **Ministerul Finanţelor Publice** - *Precizări cu privire la standardele de control intern/managerial, autoevaluarea stadiului implementării acestora, precum şi la întocmirea situaţiilor trimestriale/anuale*
42. **Ministerul Finanţelor Publice** - *Fişele standardelor de control intern/managerial (4-Funcţii sensibile, 10-Monitorizarea performanţelor, 11-Managementul riscului, 17-Proceduri)*
43. **Ministerul Finanţelor Publice/Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control** - *Metodologie de implementare a standardului de control intern "Managementul riscurilor"*, 2007
44. **Ministerul Finanţelor Publice/Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar şi Control** - *Îndrumar metodologic pentru dezvoltarea controlului intern în entităţile publice*, 2005
45. **Morariu Ana, Suciu Gheorghe, Stoian Flavia** - *Audit intern şi guvernare corporativă*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
46. **National Commission on Fraudulent Financial Reporting** - *Report*, 1987
47. **Newcastle University** - *Procedure for assessment irregularities*, 2009 (procedură: www.ncl.ac.uk)
48. **Ovidiu Nicolescu** - *Sistemul informaţional managerial al organizaţiei*, Editura Economică, 2001;
49. **Patrick O'Connell (County of Alabama)** - *Internal control standards*, 1999
50. **Patrick Ooley** - *Managing process deviation/corrective action, preventive action*, 2005 (prezentare: http://www.hispaniaservices.com/downloads/documents/quality/deviation_ management_capa.pdf)
51. **Peel M.** - *Introducere în management*, Editura Alternative, Bucureşti, 1994
52. **Qfinance** - *Internal Control Frameworks: COSO, CoCo, and the UK Corporate Governance Code* (http://www.qfinance.com)
53. **Rebecca Otto** - *Statement of position – The importance of internal controls*, 2007 (www.osa.state.mn.us)
54. **Russu C.** - *Management*, Editura Expert, Bucureşti, 1993.
55. **Sarah Blackburn, Richard Nelson and others** - *Corporate Governance*

Scanned with OKEN Scanner

and Risk Management, second edition, published by The Institute of Internal Auditors - UK and Ireland, 2004

56. **The Institute of Internal Auditors** - *Applying COSO's Enterprise Risk Management — Integrated Framework*, 2004,
57. **The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland** - *An approach to implementing Risk Based Internal Auditing*
58. **The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland** - *Communication and Client-auditor Relations*, 2002
59. **The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland** - *Corporate Governance and risk management*, second edition, 2004
60. **The Institute of Internal Auditors – International Professional Practice Framework** (www.theiia.org)
61. **Thietart R.A.** - *Le management*, Ediția a IV-a, Presses Universitaires de France, Paris, 1989.
62. **Thomas A. Ratcliffe and Charles E. Landes** - *Understanding internal control and internal control services*, (www.journalofaccountancy.com)
63. **Tom Bartridge** - *Why are policies & procedures so important?* (articol: http://www.ameinfo.com/55422.html)
64. **SNV** - *Whistleblower procedure*, 2011 (procedură: www.rijksoverheid.nl)
65. **United States General Accounting Office** - *Standards for Internal Control in the Federal Government*, 1999
66. **United States General Accounting Office** - *Internal Control Management and Evaluation Tool*, 2001
67. **U.S. Securities and Exchange Commission** - *The Treadway Commission Report: Two Years Later*, 1989, (www.sec.gov.news/speech/1989/012689grundfest.pdf)
68. **Verboncu Ion**, *Știm să conducem*, Editura Economică, 2005
69. **World Bank** - *Monitoring & evaluation, some tools, methods and approaches*, 2002, (www.worldbank.org);
70. *** - *Management For Performance (MPS)*, (articol: http://www.hr.ecu.edu.au/mps/html/mps-smart.cfm)
71. *** - *Manualul de curs „Audit de performanță"*, elaborat prin Proiectul Phare RO 2002/000.586.03.04.13
72. *** - *Manualul de curs „Audit de sistem"*, elaborat prin Proiectul Phare RO 2002/000.586.03.04.13
73. *** - *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și rapoartarea angajamentelor bugetare și legale*

Scanned with OKEN Scanner

74. *** - *Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entităţile publice şi pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial*, republicat
75. *** - *Ordonanţa Guvernului României nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial şi controlul financiar preventiv*, cu modificările şi completările ulterioare
76. *** - *Standardele Internaţionale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, emise de Institutul Auditorilor Interni (IIA)*, www.aair.ro
77. *** - *What are the essential types of Planning Premises?* (articol: www.preservearticles.com)
78. *** - *Understanding internal controls - A Reference Guide for Managing University Business Practices* (www.ucop.edu)
79. www.wikipedia.org/wiki/Sarbanes_Oxley_Act
80. www.facilitatedcontrols.com/internal-auditing/cosis.shtml
81. http://www.coso.org
82. http://www.sox-online.com/coso_cobit_coso_framework.html

Scanned with OKEN Scanner